

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účetní a daňové aspekty přechodu OSVČ na společnost s r.o.

Accounting and Tax Aspects Related to Transition from Self-employed
Person to a Limited Liability Company

Student: Bc. Michal Maršálek

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Michal Maršálek**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Účetní a daňové aspekty přechodu OSVČ na společnost s r. o.**
Accounting and Tax Aspects Related to Transition from Self-employed Person to a Limited Liability Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Účetní, daňové a právní souvislosti přechodu
 3. Aplikace variant řešení
 4. Analýza a zhodnocení
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:


KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2012*. 9. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 712 s. ISBN 978-80-7357-744-5.
ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností (daňové a právní souvislosti)*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 256 s. ISBN 978-80-247-4018-8.
VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 216 s. ISBN 978-80-247-3426-2.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

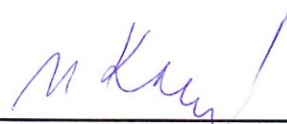
Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem svoji diplomovou práci včetně příloh vypracoval samostatně a uvedl jsem veškeré použité zdroje a literaturu, ze kterých jsem při zpracování diplomové práce čerpal.“

V Ostravě dne 23. dubna 2013

Bc. Michal Maršálek

Obsah

1	Úvod	5
2	Účetní, daňové a právní souvislosti přechodu	7
2.1	Právní rámec oblasti podnikání	10
2.1.1	Změny přinášející zákon o obchodních korporacích.....	11
2.2	Základní postup založení společnosti s.r.o.	16
2.2.1	Zakladatelský dokument	16
2.2.2	Úpis a úhrada vkladu.....	17
2.2.3	Oprávnění podnikatelské činnosti	17
2.2.4	Zápis a vznik společnosti s.r.o.	18
2.2.5	Registrační povinnost společnosti	19
2.2.6	Zřizovací výdaje	19
2.3	Ready-made společnost.....	22
2.4	Problematika vkladů společníka do společnosti s.r.o.	24
2.4.1	Zahajovací rozvaha, otevření účetních knih.....	25
2.4.2	Peněžitý vklad	27
2.4.3	Nepeněžitý vklad.....	29
3	Aplikace variant řešení.....	32
3.1	Přechod podnikatele – fyzické osoby na společnost s.r.o.	32
3.2	Představení zainteresované firmy.....	33
3.2.1	Koupě ready-made společnosti	33
3.2.2	Počáteční rozvaha společnosti Kamenictví Kotráš s.r.o.	34
3.2.3	Volba řešení přechodu podnikání OSVČ	35
3.3	Postupný převod podnikatelských aktivit pod společnost s.r.o.	36
3.3.1	Vklad obchodního majetku podnikatele.....	37
3.3.2	Prodej obchodního majetku podnikatele	40
3.3.3	Zhodnocení variant vkladu a prodeje části obchodního majetku	43
3.4	Přechod na společnost s.r.o. a okamžité ukončení podnikání OSVČ	45

3.4.1	Vklad podniku podnikatele	46
3.4.2	Prodej podniku FO	51
3.4.3	Zhodnocení variant vkladu a prodeje podniku	56
4	Analýza a zhodnocení	58
4.1	Analýza a srovnání podnikatelem zvolené varianty	58
4.2	Analýza převodu podniku OSVČ na společnost s.r.o.	62
4.3	Shrnutí závěrů a doporučení	65
5	Závěr	67
	Seznam použité literatury	69
	Seznam zkratk	73
	Seznam obrázků a tabulek	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Z názvu diplomové práce, který zní Účetní a daňové aspekty přechodu OSVČ na společnost s r.o., lze vyvodit, že předmětem práce jsou účetní a daňové souvislosti transformace individuálního podnikatele na kapitálovou společnost s ručením omezeným. Výše zmíněná problematika se řadí již po několik let mezi velmi aktuální témata. Subjekty, o kterých práce pojednává, tedy společnost s ručením omezeným a podnikatel vykonávající svoji činnost na základě živnostenského oprávnění, patří v České republice mezi nejrozšířenější typy podnikatelských subjektů. Skutečností, která ovlivnila výběr autora tohoto tématu, se stalo rozrůstající se podnikání individuálního podnikatele Romana Kotráše, který se zabývá zpracováním kamene. Firma tohoto podnikatele se stala předmětem této diplomové práce především z důvodu vykonávání praxe autora ve výše zmíněné firmě. Mnoho živnostníků, kterým se jejich podnikatelské aktivity neustále rozvíjí a rozrůstají, začínají přemýšlet o dalších možnostech svého podnikání. Často si pokládají otázku, zda by nebylo vhodnější působit na trhu jako právnická osoba? Jaké to má výhody a nevýhody? V případě, že dospějí k rozhodnutí změnit právní formu svého podnikání, je již po několik let nejčastějším typem změna na společnost s r.o.

Smyslem diplomové práce je vytvoření uceleného a přehledného výkladu o změně právní formy podnikání a podání komplexní pohledu na problematiku přechodu. Cílem je analyzovat a vyhodnotit přechod podnikatele fyzické osoby na společnost s ručením omezeným dle platných podmínek v České republice. Pro vypracování práce budou použity metody analýzy, dedukce a výpočtů.

Celá práce je rozdělena do tří částí, přičemž každá z nich má svůj cíl a význam. První část, která nese přívlastek teoretická, je věnována především obecnému výkladu z oblasti podnikání fyzických či právnických osob. Jsou zde uvedeny rozdíly, výhody a nevýhody obou zmíněných forem podnikání, definování pojmů, základní postup založení společnosti s r.o., dále také „hit“ posledních let v podobě ready-made společností a neposlední řadě je zde uvedena problematika jednotlivých vkladů do společnosti s r.o.

Druhá část diplomové práce je prakticko-aplikační. V úvodu této kapitoly jsou uvedeny možné varianty přechodu, které jsou následně aplikovány na konkrétní firmě individuálního podnikatele Roman Kotráš – Zpracování kamene. Součástí kapitoly je založení společnosti s r.o. s využitím produktu ready-made společnosti. Poté je pozornost zaměřena

na podstatu práce, a to aplikace jednotlivých variant řešení přechodu. Každý způsob transformace fyzické osoby na společnost s.r.o. má vlastní účetní a daňové dopady, jejichž vzájemné zhodnocení je zde uvedeno.

Závěrečnou část tvoří analýza jednotlivých variant řešení a jejich vzájemné srovnávání na dvou úrovních. První z nich je srovnávání a hodnocení postupného přechodu podnikatele na právnickou osobu, tj. vklad a prodej obchodního majetku. Druhou úroveň, která je zde rozebrána, tvoří vklad a prodej podniku osoby samostatně výdělečně činné do již založené společnosti s.r.o. V rámci vyhodnocení jednotlivých řešení jsou v diplomové práci uvedeny hlavní účetní a daňové odlišnosti. Jejich dopady, přínosy a negativa jsou nastíněny z pohledu jak fyzické osoby, tak i společnosti s.r.o.

2 Účetní, daňové a právní souvislosti přechodu

Při výkladu pojmu podnikání se v praxi běžně setkáváme s dvěma druhy podnikání, a to s podnikáním fyzických osob (dále jen FO) a s podnikáním právnických osob (dále jen PO). Jako synonymum podnikatele FO lze využít termín osoba samostatně výdělečně činná (dále jen OSVČ). Příkladem OSVČ jsou živnostníci, zemědělci, znalci, auditori, lékaři, sportovci aj. Dle § 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen ObchZ) se podnikatelem rozumí osoba:

- a) zapsaná v obchodním rejstříku,
- b) která podniká na základě živnostenského oprávnění,
- c) která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů,
- d) která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence dle zvláštního předpisu.

Stejně jako mnoho věcí na světě má i podnikání jako osoba samostatně výdělečně činná své pro a proti. Mezi ty nejdůležitější výhody, které plynou OSVČ, patří zejména:

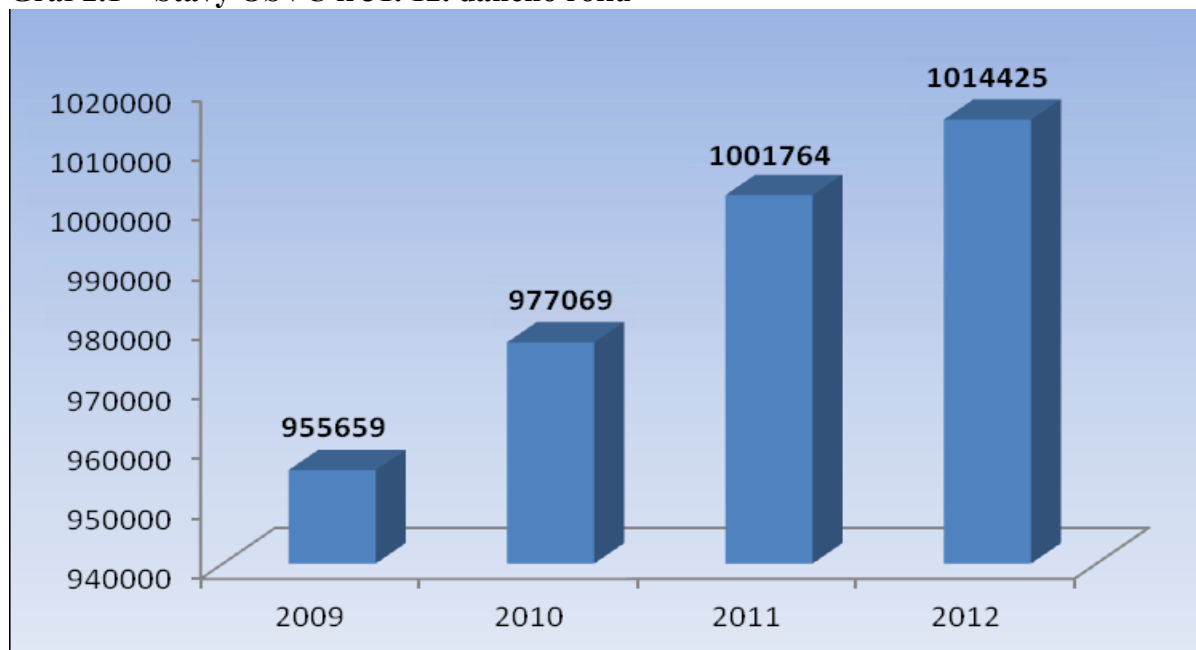
- snadné založení, přerušení nebo ukončení podnikatelských aktivit,
- finanční nenáročnost spojená se začátkem podnikání,
- samostatnost v rozhodování,
- bezproblémové odčerpávání finančních prostředků během hospodářského roku,
- možnost volby vedení daňové evidence nebo účetnictví,
- zdanění zisku sazbou daní z příjmů fyzických osob 15 %,
- zisk po zdanění zůstává celý podnikateli, atd.

Druhou stránkou podnikání OSVČ jsou nevýhody, které musí podnikatelé brát v úvahu a nepodceňovat je. Mezi ty největší patří:

- ručení za závazky společnosti celým svým majetkem,
- vysoké platby na zákonné sociální a zdravotní pojištění,
- malé možnosti daňové optimalizace,
- omezený přístup k dotacím a bankovním úvěrům z hlediska nižší důvěryhodnosti, aj.

I přes veškeré srovnání výhodnosti či nevýhodnosti podnikání pod OSVČ, patří tato forma podnikání v České republice mezi nejrozšířenější a nutno podotknout, že se neustále zvyšuje viz Graf 2.1.

Graf 2.1 – Stav OSVČ k 31. 12. daného roku



I když stále roste počet zakládaných společností, počet podnikatelů OSVČ vykazuje také neustálý nárůst viz Graf 2.1. Tak tomu ale není v případě meziročního nárůstu. V roce 2010 začalo zabývat podnikáním o 2,24 % více OSVČ než tomu bylo v roce předchozím. V roce 2011 byl meziroční nárůst ještě vyšší a to 2,53 %. Zatímco ale v roce 2011 se meziroční nárůst zvýšil, v roce 2012, jak je patrné, meziroční nárůst dosáhl jen téměř poloviny svého předchozího. Celkový počet OSVČ se k datu 31.12.2012 vyšplhal na konečných 1 014 425, což představuje nárůst jen 1,26 %¹. V roce 2013 se předpokládá další nárůst zhruba o 2 %.

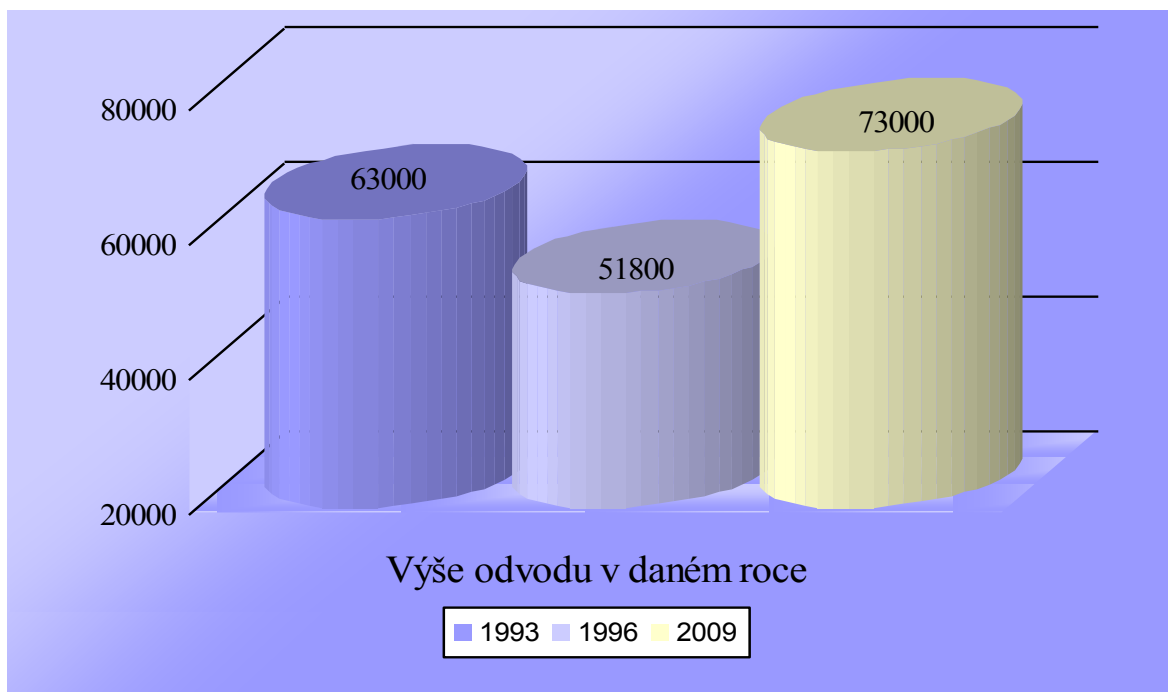
Jednou ze zmíněných nevýhod podnikáním jako OSVČ byly vysoké zákonné platby na sociální a zdravotní pojištění (dále jen SP a ZP). Právě tato nevýhoda je jedním z hlavních důvodů, proč se podnikatel, na jehož firmu bude v praktické části změna právní formy aplikována, rozhodl zajímat o společnost s.r.o.

Největší nárůst podnikatelů FO byl zaznamenán v 90. letech 20. století. Výhodnost plynoucí z podnikání pod OSVČ s postupem času však začala klesat. Největší zásluhu na tomto vývoji má česká legislativa, především oblast daňové zátěže a výše odvodů OSVČ na SP a ZP, které je názorným demonstrativním příkladem viz následující Graf 2.2. Aby bylo možné výši odvodů porovnat, byla vyčíslena z vyměřovacího základu 500 000 Kč. Na základě

¹ Počty OSVČ jsou uvedeny na základě statistik portálu České správy sociálního zabezpečení dostupné na: <http://www.cssz.cz/cz/o-cssz/informace/statistiky/statistika-poctu-klientu/>.

grafu lze jednoduše konstatovat, že výše odvodů zaznamenala od roku 2009 značný nárůst. Pro OSVČ to znamená především zvýšení měsíčních zálohových plateb, a to značí odčerpávání části finančních prostředků.

Graf 2.2 – Vývoj výše odvodů OSVČ na SP



Zdroj: Zákony pro lidi dostupné z WWW:<<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-589/info>>.

Nejen před zahájením podnikání, ale i v průběhu vlastní podnikatelské činnosti, mnoho podnikatelů OSVČ přemýšlí, jak velkou výhodou či nevýhodou je pro ně podnikat jako osoba samostatně výdělečně činná. Neméně známé je podnikání pod právnickou osobou formou obchodní společnosti. Obchodní společnosti se dle určitých předpokladů člení na:

a) kapitálové, mezi které patří:

- akciová společnost (dále jen a.s.),
- společnost s ručením omezeným (dále jen s.r.o.),

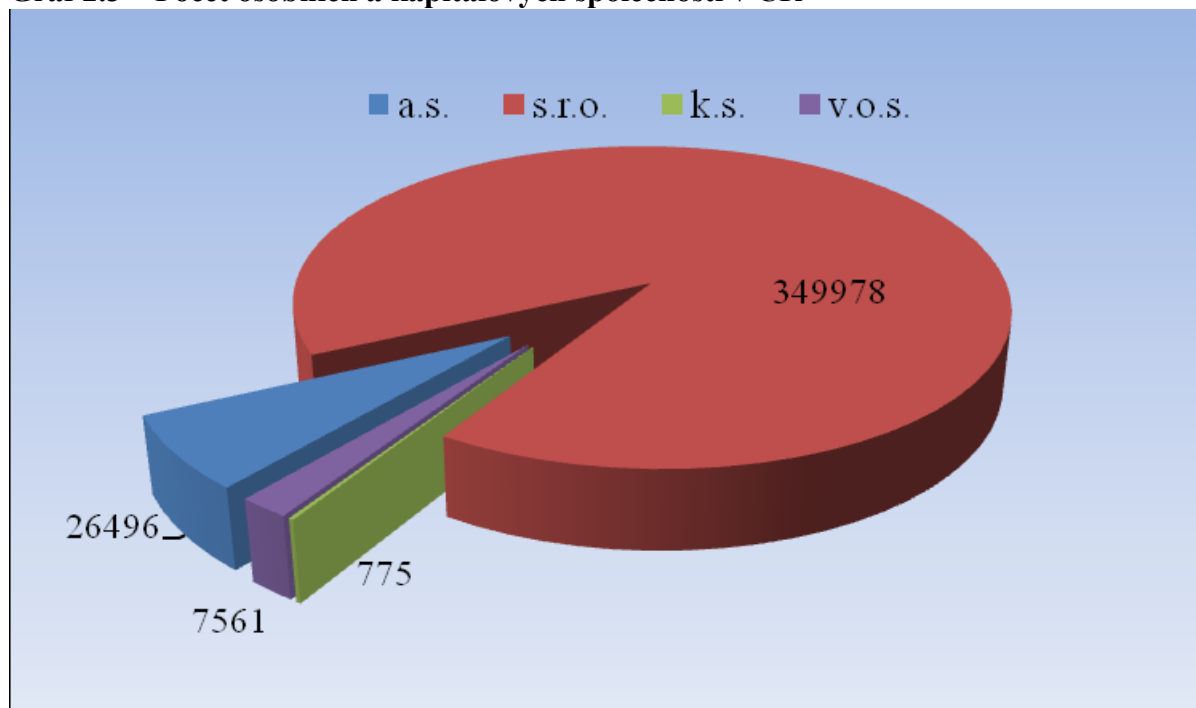
b) osobní, kam lze zařadit:

- komanditní společnost (dále jen k.s.),
- veřejnou obchodní společnost (dále jen v.o.s.).

Početnost výše uvedených obchodních společností je uvedena v následujícím Grafu 2.3. Dalšími organizacemi, které se řadí mezi společnosti, jsou také:

- družstvo,
- evropská společnost (dále jen e.s.),
- evropské hospodářské zájmové sdružení. (§ 56 ObchZ)

Graf 2.3 – Počet osobních a kapitálových společností v ČR



Zdroj: Česká kapitálová informační agentura, a.s. Dostupné z: www.cekia.cz.

Jak je možné z předchozího grafu o počtech osobních a kapitálových společností v ČR zpozorovat, nejčastějším typem obchodní společnosti, kterou si volí FO pro své podnikání, je kapitálová společnost s ručením omezeným. Oblíbenost této společnosti může spočívat v nízkém minimálním základním kapitálu, který nemusí být vždy plně splacen před vznikem společnosti, minimálním ručením za závazky společnosti či výhodami plynoucí z daňové optimalizace.

2.1 Právní rámec oblasti podnikání

Základní právní úprava změny právní formy podnikání vypovídá o všech aspektech podnikání jak OSVČ, tak i kapitálové společnosti s.r.o. Právní rámec pro FO i PO tvoří v České republice několik desítek zákonů, které upravují jak podmínky konkrétní, tak i podmínky obecné. Legislativu zkoumané oblasti lze rozdělit do tří skupin, a to na právní úpravu zaměřenou na:

- individuální podnikatele fyzické osoby,
- obchodní společnosti a družstva (neboli PO),
- FO i PO.

Následující odstavce jsou věnovány těm nejvýznamnějším právním normám ze všech tří výše uvedených kategorií.

Základním a nejdůležitějším předpisem je zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen ObchZ). Významným pojmem, který ObchZ upravuje, je podnikání. Dle § 2, odst. 1 se podnikáním rozumí: „*Soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.*“ Za **soustavnou činnost** se přitom považují také činnosti, které nejsou nahodilé či jednorázové, ale činnosti se opakující. **Samostatnost** podnikatele vyjadřuje, že podnikatel sám rozhoduje a řídí svoje podnikatelské aktivity. Není nikomu při výkonu své podnikatelské činnosti podřízený, což obecně platí např. u závislé činnosti. Každý podnikatel podniká **vlastním jménem**. Nelze provádět žádnou činnost jiným než vlastním jménem jako např. u závislé činnosti. Zásadní pojem pro podnikatele OSVČ je **vlastní odpovědnost**, která vyznačuje, že podnikatel nese veškerá rizika, která souvisí s jeho podnikatelskou činností. Míra odpovědnosti a ručení v mnoha směrech závisí na právní formě podnikání. Posledním dílem definice je **dosažení zisku**, což je považováno za jeden z hlavních cílů snažení podnikatele.

Obchodní zákoník je nejvýznamnějším a nejdůležitějším právním předpisem upravujícím podnikání především obchodních společností a družstev. Obchodním korporacím jsou věnovány § 56 – 260. V rámci těchto odstavců upravuje ObchZ založení a vznik společnosti, vklady i s jejich správou, základní kapitál, podíly ve společnostech, ručení za společnost, rezervní fond, zánik a zrušení společností aj.

Problematickou oblastí ObchZ je část třetí, tj. úprava obchodně závazkových vztahů. Působnost některých ustanovení je obsažena jak ObchZ, tak i v platném občanském zákoníku (dále jen OZ). „*Oba tyto zákoníky obsahují právní úpravu jednotlivých smluvních typů a právních vztahů se smlouvami souvisejícími. Právní úprava v jednotlivých právních předpisech není totožná po stránce obsahu ani po stránce rozsahu.*“ (Podnikatel.cz, 2011)

Tento problematický výklad některých částí zákoníků vymizí od 1. 1. 2014, kdy přijde v platnost nový občanský zákoník a současně s ním zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech. Tento zákon plně nahradí stávající ObchZ a přináší s sebou mnoho významných změn, které se v největší míře dotknou společností s.r.o.

2.1.1 Změny přinášející zákon o obchodních korporacích

Stávající obchodní zákoník bude od počátku ledna roku 2014 minulostí. Pravděpodobně poslední velkou novelizací ObchZ se stal zákon č. 351/2012 Sb.,

kterým se mění ObchZ a další právní předpisy. Pracovníci Ministerstva spravedlnosti České republiky vypracovali nové a zásadní změny v obchodním právu. Současný ObchZ bude nahrazen novým zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, který ponese i zkrácený název Zákon o obchodních korporacích (dále jen ZoOK). Zákon o obchodních korporacích schválila Poslanecká sněmovna již dne 16. 12. 2011, Senát pak 25. 1. 2012 a dnes již bývalý prezident ČR Václav Klaus souhlasně připojil podpis k novému zákonu dne 20. 2. 2012. Tento právní předpis nabude účinnosti dnem 1. ledna 2014, stejně jako nový občanský zákoník.

Nový zákon přináší pro podnikatele PO několik zásadních změn:

- upřesňuje terminologii,
- odstraňuje průnik mezi obchodním a občanským zákoníkem,
- zavádí nové pojmy a jejich definice. (TrimTax, 2011)

Zákon o obchodních korporacích není však úplnou novinkou. Vláda o tomto zákonu jednala již v roce 2009 a na jeho znění pracoval také tehdejší i současný ministr spravedlnosti Jiří Pospíšil, který k němu uvedl: „*Nový právní předpis bude obsahovat v zásadě jenom korporátní právo, které upravuje vznik, fungování a zánik obchodních společností a družstva. Smlouvy, závazky, které jsou upraveny v současném obchodním zákoníku a současně občanském zákoníku tvoří dualismus, kde v praxi vzniká problém, bude odstraněn tím, že závazkové právo bude právě a pouze jen v občanském zákoníku.*“ (Hovorka, 2011)

Změny zákona o obchodních korporacích ve vztahu ke společnosti s.r.o.

Novinky obsažené v zákoně o obchodních korporacích se budou od 1. 1. 2014 týkat všech typů PO jakožto obchodních korporací. Zákon obchodní korporace definuje jako: „*Obchodní společnosti a družstva. Společnostmi jsou veřejná obchodní společnost a komanditní společnost, společnost s ručením omezením a akciová společnost, evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. Družstvy jsou družstvo a evropská družstevní společnost.*“. Společná úprava a nové změny týkající se všech typů obchodních korporací jsou obsaženy § 1 – 94. Nový zákon změní i některou dosud používanou terminologii, např. v zákoně o obchodních korporacích je nově zaveden pojem „závod“, který bude plně nahrazovat pojem „podnik“ obsažený ve stávajícím obchodním zákoníku.

Společnosti s.r.o. jsou stávajícím ObchZ regulovány také společnými ustanovením kapitálových společností, konkrétně ustanoveními věnovanými především akciové společnosti. Nový zákon slibuje, že tento trend bude po jeho účinnosti ukončen.

Jednání s péčí řádného hospodáře

Definice jednání s péčí řádného hospodáře je novinkou v již schváleném zákoně o obchodních korporacích. Současně je definice doplněna o prvek podnikatelského rozhodování. *„Při správě společností či družstev je zde jednak povinnost jednat loajálně, pečlivě a informovaně, ale je zde také možnost bránit se proti stanovené odpovědnosti v případě, že dotčené osoby mohly při svém podnikatelském rozhodování být v dobré víře, a předpokládat, že jednají správně.“*

V případě sporu o tom, že dotčená osoba postupovala při výkonu své funkce s péčí řádného hospodáře, by musela toto nepochybení prokazovat. V přichystaném ZoOK je nově stanovena pravomoc soudu vyloučit osoby z výkonu jejich funkce, pokud porušují v souvislosti s podnikáním a rozhodováním obchodní korporace své povinnosti, nebo by ji mohly svým jednáním přivést do úpadku. Právní aspekty jednání s péčí řádného hospodáře se tak dotknou především manažerských funkcí a vlastníků společností.

Koncept vlivné osoby

Nejvíce zásadní a podstatnou změnou, kterou přinese od roku 2014 zákon o obchodních korporacích, je bezpochyby koncept „vlivné osoby“. Doposud nebyl stejný pojem v české legislativě obsažen.

Jedním z hlavních cílů nového zákona je zamezení vyvarování se odpovědnosti za podnikatelské kroky společnosti. Z tohoto důvodu zavádí nový zákon pojem „vlivná osoba“, kterou § 71 zákona o obchodních korporacích definuje jako: *„Každý, kdo pomocí svého vlivu v obchodní korporaci (dále jen „vlivná osoba“ rozhodujícím významným způsobem ovlivní chování obchodní korporace (dále jen „ovlivněná osoba“) k její újmě, tuto újmu nahradí, ledaže prokáže, že mohl při svém ovlivnění v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu ovlivnění osoby.“*

Nový zákon tak zpřísňuje zodpovědnost všech členů společnosti, kteří se nějakým způsobem podílejí na řízení podniku. Vlivnými osobami se stanou nejen členové statutárních

orgánů společnosti, ale především členové managementu. Právě manažeři mají největší rozhodovací pravomoci v korporacích, i když nejsou současně členy některého ze statutárních orgánů. Dle stávajícího ObchZ je jejich ručení vyčísleno koeficientem 4,5 násobek jejich průměrné mzdy. Již schválená novela však klade důraz na to, že management ponese stejnou odpovědnost jako členové statutárních orgánů.

Jde o velmi podstatnou změnu, která by měla však přinést jistotu z pohledu věřitelů kooperací. Ručení za závazky společnosti ustanovuje stávající ObchZ v § 106: *„Společníci ručí společně a nerozdílně za závazky společnosti do výše souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků podle stavu zápisu v obchodním rejstříku. Zápisem splacení všech vkladů do obchodního rejstříku ručení zaniká.“* Tato část zákona tedy vysvětluje, že společníci po splacení všech částí základního kapitálu společnosti neručí za jejich závazky ničím. Zavedením konceptu „vlivná osoba“ se tato část zákona výrazně změní.

Jak velkou změnou bude koncept „vlivné osoby“ se ukáže až v praxi. Jednoduše lze ale říci, že pokud management při řízení své společnosti bude příliš riskovat ve svých podnikatelských záměrech, mohou jeho členové přijít v případě úpadku společnosti i o svůj osobní majetek. Každá „vlivná osoba“ bude tedy ve své korporaci ručit za každý svůj podnikatelský úkon. Pojem „vlivná osoba“ se ale nevztahuje pouze na manažery nebo členy statutárních orgánů. Pod „vlivnou osobu“ může v určitých případech spadnout každý, komu bude v soudním řízení prokázán tento statut, např. akcionáři a to i akcionář menšinový nebo „malý“. (TrimmTax, 2011)

Z pohledu finančního řízení společností a rozhodování managementu platí pravidlo, že rizikovější projekty a investice přináší zpravidla vyšší zisk. Po roce 2014 by se však již „vidiny“ vysokých zisků nemuseli manažerům vyplácet. Je pravděpodobné, že tedy s vyšším procentem rizika bude u manažerů stoupat jejich averze k riziku.

Základní kapitál

Jednou z podmínek, která musí být splněna k založení společnosti s.r.o., je složení základního kapitálu. Dle § 108 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník činí minimální výše základního kapitálu společnosti 200 000 Kč a ten postačí splatit do 5 let od zápisu společnosti do obchodního rejstříku (dále jen OR). Od 1. ledna roku 2014 postačí dle § 142 zákona

č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech pouhá 1 Kč, pokud společenská smlouva neurčí, že výše vkladu bude vyšší.

Minimální výši vkladu 1 Kč se pracovníci Ministerstva spravedlnosti inspirovali německým a francouzským modelem pro snadnější a hojnější zakládání společností s.r.o. Tímto krokem se změnila role věřitelů korporací. Hlavním z důvodů je ten, že stávající česká legislativa nenutí, aby společnosti udržovaly v hodnotě min. 200 000 Kč zapsaný majetek. Základní kapitál se mnohdy stává pouhou účetní položkou, která věřitelům společností žádnou ochranu na splacení vlastních pohledávek nenabízí. „*Snížení povinného základního vkladu společníka na minimum, tedy 1 Kč, umožní menším či začínajícím společnostem snadnější vstup do podnikání.*“ Tuto legalizaci kapitálu pro své podnikání vítá i David Šteich, předseda Unie malých a středních podnikatelů ČR. (Hovorka, 2011)

Novela současného ObchZ v podobě zákona o obchodních korporacích zavádí nově i pravidla tzv. „testu insolvence“. Ustanovení zákona by tak měly posílit i roli věřitelů, kteří mnohdy spoléhali na fiktivní částku majetku vedeného v účetnictví. Tzv. „test insolvence“ stojí na reálném stavu majetku společnosti a také odpovědnosti jednatelů. Společnost nebude moci poskytovat žádná plnění, pokud by tím způsobila vlastní úpadek. (TrimmTax, 2011)

Jiné významné právní předpisy v oblasti podnikatelství

Obchodní zákoník však zdaleka není jediný právní předpis, dle kterého se musí podnikatelé FO i PO řídit při výkonu svého podnikání i v případné změně právní formy svého podnikání. Pro podnikatele FO je důležitým předpisem zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání. Tento zákon upravuje podmínky živnostenského podnikání, tedy OSVČ, a dále kontrolu nad dodržováním těchto podmínek.

Velmi důležitým, a pro podnikatele, kteří se rozhodnou ke změně právní formy podnikání, často rozhodujícím předpisem, je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Způsoby, kterými se přechod podnikatele OSVČ na společnost s.r.o. uskutečňují, mají mnohdy poměrně razantní daňové dopady pro obě formy podnikání.

Dalšími důležitými platnými předpisy jsou především:

- zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (od 1. ledna 2014 vchází v platnost jeho poslední novelizace),
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ),

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH)
- a jiné.

2.2 Základní postup založení společnosti s.r.o.

Zakládání společnosti s.r.o. může být mnohdy zdoluhavý proces, který převážně vázne na rychlosti potřebných úřadů. Proces zakládání společnosti tak může trvat nejen několik týdnů, ale i měsíců. V minulých několika letech se však začaly rozšiřovat tzv. ready-made společnosti (viz kapitola 2.3), jejichž prostřednictvím lze proces založení společnosti značně urychlit. Pokud však FO či PO zvolí proces založení společnosti vlastní činností, je nutné k tomu vykonat minimálně následující úkony:

- a) uzavření společenské smlouvy či zakladatelské listiny,
- b) složení části nebo plné výše základního kapitálu,
- c) získání živnostenského oprávnění,
- d) zápis společnosti do obchodního rejstříku,
- e) registrace společnosti u finančního a jiných úřadů. (Bussines.center.cz, 2012)

2.2.1 Zakladatelský dokument

Společnost s.r.o. může založit minimálně jeden maximálně padesát společníků. Pokud zakládá společnost jediný zakladatel, rozhodujícím dokumentem založení PO je zakladatelská listina. Ta však musí mít stejné podstatné náležitosti jako společenská smlouva, která musí být sepsána, pokud společnost zakládají dva a více zakladatelů. Dle § 57 ObchZ musí společenská smlouva i zakladatelská listina formu notářského zápisu. Mezi podstatné náležitosti, které jsou uvedeny v odst. 1 § 110 ObchZ, patří:

- název firmy a sídlo společnosti,
- určení společníků uvedením firmy nebo názvu a sídla právnické osoby nebo jména a bydliště fyzické osoby,
- výši základního kapitálu a výši vkladu každého společníka včetně způsobu a lhůty splácení vkladu,
- jména a bydliště jednatelů společnosti a způsob, jakým jednají jménem společnosti,
- jména a bydliště členů dozorčí rady, pokud se zřizuje,
- určení správce vkladu,
- jiné údaje, které vyžaduje zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění.

Dále může společenská smlouva určit (odst. 2 § 110 ObchZ), že společnost s.r.o. vydá stanovy, které upraví nejen vnitřní organizaci společnosti, ale upraví i podrobněji některé náležitosti obsažené v rozhodujícím zakládajícím dokumentu. Jak již bylo výše zmíněno, zakládající dokumenty musí formu notářského zápisu. Cena takového zápisu je poměrně konstantní a v České republice se pohybuje v rozmezí 2 000 až 3000 Kč. Notářské zápisy se však liší dle jednotlivých vzorů, které mají notáři k dispozici. Různé zápisy však mají vždy po obsahové stránce všechny podstatné náležitosti.

2.2.2 Úpis a úhrada vkladu

Způsob úpisu a složení vkladů upravuje společenská smlouva (zakladatelská listina) v souladu s ustanoveními ObchZ. Minimální výše dle stávajícího ObchZ činí 200 000 Kč. Tento je tvořen vklady společníků, které mohou být jak v peněžitě, tak i nepeněžitě podobě. Výše vkladů jednotlivých společníků se mohou lišit v závislosti na výši jimi stanovených obchodních podílů na společnosti. Pokud společnost zakládá jediný zakladatel, musí být základní kapitál splacen před zápisem společnosti do OR. V případě založení společnost dvěma a více zakladateli, musí být splněny podmínky dle § 109 a § 111 ObchZ:

- výše vkladu každého společníka musí činit alespoň 20 000 Kč (odst. 1 § 109 ObchZ),
- před podáním návrhu na zápis společnosti do OR musí být na každý peněžitý vklad splaceno nejméně 30 %,
- celková výše splacených peněžitých i nepeněžitých vkladů musí činit minimálně 100 000 Kč před podáním návrhu na zápis společnosti do OR (odst. 1 § 111 ObchZ).

Na základě zakládajícího dokumentu je stanoven správce vkladů, kterým se nejčastěji stává jeden ze zakladatelů PO. Jeho povinností je správa veškerých vkladů společníků do doby založení společnosti. Vklady se stávají majetkem společnosti až dnem jejího zápisu do OR, což je také den vzniku společnosti.

2.2.3 Oprávnění podnikatelské činnosti

Návrh na zápis společnosti do OR musí být doložen také příslušnými oprávněními k podnikatelské činnosti (živnostenské listy, koncesní listiny, apod.). Zisk příslušných oprávnění pro českou právnickou osobu upravuje § 45 odst. 3 a § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v platném znění. Ohlášení živnosti živnostenskému úřadu provádí zakladatelé prostřednictvím předepsaného formuláře

(viz Příloha č. 2 – Ohlášení živnosti). K ohlášení lze využít tzv. jednotný registrační formulář, kterým se může PO současně registrovat také např. na finančním úřadu aj.

2.2.4 Zápis a vznik společnosti s.r.o.

Zápis PO se provádí pomocí podání návrhu na zápis společnosti do OR. Tento se podává u příslušného rejstříkového soudu. Návrh podepisují všichni jednatele, přičemž všechny podpisy musí být úředně ověřeny. Údaje o zakládající společnosti musí být uvedeny na oficiálním formuláři². K tomuto návrhu na zápis společnosti do OR je nutno předložit další přílohy za vznikající společnost i za každého z jednatelů. Za zakládající společnost se k návrhu přikládá:

- společenská smlouva nebo zakladatelská listina,
- oprávnění k podnikatelské činnosti (koncese, živnostenská oprávnění, atd.),
- výpis z katastru nemovitostí ne starší než tři měsíce o prostorách sídla firmy, ke kterému má uživatelské nebo vlastnické oprávnění,
- potřebné doklady o splnění vlastnické povinnosti např. znalecké posudky, potvrzení správce vkladů, potvrzení banky, atp.

Za každého z jednatelů je povinnost k návrhu připojit:

- výpis z Rejstříku trestů ne starší než 3 měsíce,
- čestné prohlášení jednatele o tom, že:
 - 1) je plně způsobilý k právním úkonům,
 - 2) splňuje podmínky provozování živnosti dle § 6 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v platném znění, a nenastala u něj žádná skutečnost, která by měla být překážkou provozování živnosti podle § 8 stejného zákona,
 - 3) splňuje podmínky stanovené dle § 38l ObchZ.

Podpisy čestných prohlášení musí být stejně jako v případě podpisu společenské smlouvy také úředně ověřeny. Pokud rejstříkový soud nezjistí žádné chyby a pochybnosti, provede zápis společnosti do OR. V případě, že rejstříkový soud zjistí formální chyby v podávaném návrhu na zápis společnosti či v jeho přílohách, vyžádá si jejich opravu popř. doplnění některých údajů.

² Oficiální formulář pro návrh na zápis lze najít na internetovém portálu Justice.cz. Formulář je dostupný z WWW: <[https://or.justice.cz/ias/ui/formulare-\\$](https://or.justice.cz/ias/ui/formulare-$)>.

Po provedení zápisu společnost do OR vydá rejstříkový soud Rozhodnutí o zápisu. Dnem zápisu PO do OR vzniká společnost s.r.o. a tím také společnosti vznikají práva a povinnosti. Jednou z těchto povinností je, že tímto dnem nastává společnosti povinnost sestavit zahajovací rozvahu a otevřít účetní knihy dle § 19 ZoÚ.

2.2.5 Registrační povinnost společnosti

Podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád je každý poplatník, který získá oprávnění k podnikatelské činnosti, povinen podat do 30 dnů přihlášku k registraci u místně příslušného správce daně. Jednou z prvních povinností vzniklých FO i PO tak je registrace na místně příslušném finančním úřadu k dani z příjmů fyzických či právnických osob. K přihlášce je nutné připojit:

- kopii výpisu z obchodního rejstříku,
- kopii rozhodnutí rejstříkového soudu o zápisu společnosti do OR,
- kopii smlouvy s bankou o zřízení a vedení bankovního účtu,
- kopie všech živnostenských a jiných oprávnění.

Za nesplnění registrační povinnosti je Finanční úřad oprávněn vyměřit podnikatelskému subjektu pokutu ve výši až 2 000 000 Kč.

2.2.6 Zřizovací výdaje

Založení společnosti s sebou přináší, jak již bylo ve výše uvedených odstavcích uvedeno, několik výdajů, které přímo souvisí se založením společnosti. Účetní jednotky jsou dle § 17 odst. 1 zákona o účetnictví povinny otevřít účetní knihy ke dni vzniku společnosti. Den vzniku společnosti s.r.o., jak již bylo zdůrazněno, je den zápisu společnosti do obchodního rejstříku. Tímto dnem začínají vznikat obchodní společnosti její práva, ale také povinnosti. Jednou z povinností společnosti ke dni svého vzniku je sestavení zahajovací rozvahy, ze které se vychází při otevírání účetních knih. Zahajovací rozvaha viz Obr. 2.2 obsahuje mimo jiné upsané a uhrazené vklady společníků, které tvoří základní kapitál společnosti. Dále obsahuje pohledávky za společníky za upsaný základní kapitál³ v případě, že ke dni zápisu společnosti do obchodního rejstříku není základní kapitál plně splacen. V návaznosti na zahajovací rozvahu začíná účetní jednotka účtovat následující operace. (Fišerová, 2009)

³ Pohledávky za upsaný základní kapitál se mohou týkat pouze peněžitých vkladů. Nepeněžité vklady musí být dle Obchodního zákoníku splaceny v plné výši ke dni zápisu do Obchodního rejstříku.

Pro novou obchodní společnost má velký význam období mezi založením a vznikem obchodní společnosti. Toto období může být dlouhé několik dnů, ale i několik měsíců. V období před zápisem společnosti do OR jsou zakladatelé nuceni uhradit několik výdajů spojených se založením společnosti. Termín, který označuje veškeré výdaje vynaložené a potřebné k založení společnosti, jsou zřizovací výdaje (dále jen ZV). (Šebestíková, 2011)

Existuje mnoho definic, které zřizovací výdaje charakterizují. Jednou z mnoha je: „Zřizovací výdaje představují výdaje spojené se založením účetní jednotky, a to do okamžiku jejího vzniku.“ (Účetnictví podnikatelů, 2009, s. 9)

Výdaje vynaložené před vznikem společnosti patří mezi první účetní operace, které ÚJ zaznamenává do svého účetnictví. Tyto výdaje však nelze zařadit do zahajovací rozvahy společnosti. Mezi výdaje, které mohou být součástí výdajů zřizovacích, patří soudní a správní poplatky, odměny za zprostředkování, nájemné, poradenské služby, mzdy, výdaje na pracovní cesty, aj. Do zřizovacích výdajů v žádném případě nepatří např. výdaje pořízení DM, výdaje na reprezentaci či výdaje na pořízení zásob. (Účetnictví podnikatelů, 2009, s. 9)

Veškeré úkony související se založením společnosti musí být řádně dokladovány, Osoba pověřená společenskou smlouvou popř. zakladatelskou listinou vede evidenci o všech operacích, které jednoznačně souvisejí se vznikem společnosti. Tyto operace se následně zúčtují v nově otevřeném účetnictví jako jedny z prvních účetních případů, i když se tyto uskutečnily před okamžikem vzniku PO. (Šebestíková, 2011)

Zřizovací výdaje jsou řazeny do kategorie dlouhodobého nehmotného majetku. Pro jejich zařazení je však nutné, aby součet výdajů souvisejících se založením společnosti převyšil hranici stanovenou vnitřními předpisy ÚJ pro zařazení majetku do této kategorie.

Z hlediska zásad vedení účetnictví je nejvhodnější, aby ÚJ prvotně zachytila výdaje na nákladových účtech. Tento postup podává věrohodnější a průkaznější obraz účetnictví. ÚJ tak získá přehled o struktuře všech nákladů souvisejících se vznikem společnosti, zaznamená účetní (daňově neúčinné) náklady a současně vyloučí položky, které nelze do zřizovacích výdajů zahrnout. (Šebestíková, 2011)

Jak již bylo výše zmíněno, ZV patří do kategorie DM, konkrétně odpisovaného. Zřizovací výdaje se odepisují časově s přesností na měsíce. Účetně musí být odepsány nejpozději do 5 let od vzniku společnosti, což je stanoveno jak prováděcí vyhláškou (§ 6 odst.

3 písm. a) vyhlášky 500/2002 Sb.), tak i ObchZ (§ 65a ObchZ). Mohou ale být účetně odepsány i dříve, minimální doba pro odpisování je v návaznosti na dlouhodobý majetek stanovena na 2 roky dle ZoÚ. Zákon o dani z příjmů (dle § 32a ZDzP) rovněž umožňuje daňově odepisovat zřizovací výdaje, pokud jejich vstupní cena převyšuje stanovenou hranici 60 000 Kč. Dle tohoto zákona se daňově odepisuje 60 měsíců přesně. Vstupní cena pro stanovení odpisů musí být shodná s cenou zachycenou na účtu 011-Zřizovací výdaje. Odpisuje se nepřímo na vrub nákladů (551 – Odpisy DNHM) a prostřednictvím oprávek (071 – Oprávky ke zřizovacím výdajům) viz Obr.2.1. Pro stanovení výše odpisu platí:

$$MO = \frac{VC}{PO} \quad (2.1)$$

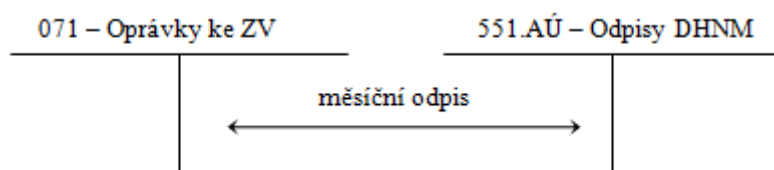
kde:

MO – výše měsíčního odpisu,

VC – vstupní cena pro stanovení odpisu,

PO – počet období stanovených pro odpisování.

Obr. 2.1 – Odpis zřizovacích výdajů



Zdroj: Šebestíková, 2011, s. 69.

V praxi existují dva způsoby, jak účtovat o zřizovacích výdajích:

- 1) ZV zaplatil jeden nebo více společníků
- 2) ZV zaplatil správce vkladu z poskytnutých vkladů společníků. (Fučíková, 2011)

Účtování o výdajích uhrazených jediným společníkem

Vzniklé výdaje:

Živnostenská oprávnění	12 000 Kč
Právní služby	11 000 Kč
Výdaje na pracovní cesty	8 000 Kč
Odměna notáři	5 000 Kč
Výdaje na reprezentaci	3 000 Kč
Dohoda o provedení práce	18 000 Kč
Nákup materiálu	62 000 Kč
Nájemné	30 000 Kč
Výdaje celkem	147 000 Kč

K zjištění výše ZV musí ÚJ vyřadit ty, které do nich svoji povahou nepřísluší. Z výše uvedených výdajových položek vyřadí výdaje na reprezentaci a nákup materiálu. ZV tedy vznikly v celkové výši 84 000 Kč a splňují tedy podmínku pro zařazení do DNM.

Tab. 2.1 – Otevření účetnictví⁴ a zaúčtování výdajů

Č.	Popis účetní operace	Kč	MD	D
1.	Základní kapitál	200 000	701	411
2.	Převod peněžních prostředků na BÚ	200 000	211	701
3.	Živnostenské listy	12 000	538	365
4.	Právní služby	11 000	518	365
5.	Výdaje na pracovní cesty ⁵	8 000	512	365
6.	Odměna notáři	5 000	518	365
7.	Výdaje na reprezentaci	3 000	513	365
8.	Mzdové náklady – dohoda o pracovní činnosti	18 000	521	365
9.	Nákup materiálu	62 000	111	365
10.	Nájemné	30 000	518	365
11.	Úhrada závazku za společníkem dle VBÚ	148 000	365	221
12.	Aktivace ZV	84 000	041	623
13.	Převod ZV do DNM	84 000	011	041
14.	Odpis ZV dle odpisového plánu	1 400	551	071

Výpočet měsíčního odpisu (daňového) dle vzorce 2.1

$$\frac{84000}{60} = 1\,400 \text{ Kč}$$

V případě, že výdaje související se vznikem společnosti nedosahují výše stanovené ZDzP, nemohou být aktivovány jako zřizovací výdaje. Náklady však budou zúčtovány stejně jako by jejich kumulovaná výše dosáhla hranice určené pro DNM. Do daňově uznatelných nákladů tedy výdaje vynaložené před založením společnosti nevstoupí postupně prostřednictvím odpisů (v účetnictví se neobjeví účetní případy č. 12, 13 a 14 viz Tab. 2.1), ale do daňového základu se promítnou jednorázově prostřednictvím nákladových účtů.

2.3 Ready-made společnost

V několika posledních letech se objevil na trhu produkt zvaný ready-made společnost. Význam tohoto slova lze vyjádřit jako společnost „předzaložená“. Podnikatelské subjekty (zpravidla PO) zakládají nové „prázdné“ firmy za účelem jejich dalšího prodeje finálnímu zákazníkovi. Stejně jako u mnoha věcí platí i u ready-made společností, že mají své výhody a nevýhody. Největším pozitivem využití ready-made společnosti je možnost rychlého

⁴ ZK společnosti činí 200 000 Kč a byl plně splacen před vznikem společnosti peněžitými vklady.

⁵ Cestovní výdaje jsou zde uvedeny pouze v zákonném limitu.

vyvíjení podnikatelské aktivity bez časové prodlevy. „Kvalitní prodejce ready-made společností zajistí klientovi možnost jednat za společnost do několika hodin od okamžiku, kdy si společnost klient koupí,“ tvrdí Jana Babůrková, prodejce ready-made společností. Mezi společné znaky těchto společností patří:

- společnosti jsou zapsány v OR,
- mají přidělené IČO,
- mají plně splacen ZK. (Readymadespolecnosti.com, 2012)

S předchozím bodem rychlého vyvíjení podnikatelské činnosti úzce souvisí také další výhody. Koupí ready-made společnosti odpadá zákazníkovi jistá administrativní a také časová náročnost. V České republice trvá dle studie Doing Business založit společnost v průměru 20 dní. Zakladatelé se však musí orientovat v právních náležitostech, registračních povinnostech a jiných aspektech zakládání společnosti. Doba založení společnosti se tak může značně prodloužit. (Morávek, 2012)

Výhodou může být i plně splacen základní kapitál společnosti na již existujícím bankovním účtu nebo v pokladně společnosti. Podnikatelé tak nemusí shánět prostředky na splacení základního kapitálu. V drtivé většině případů postupují prodejci ready-made společností tak, že základní kapitál sice splatí, ale následně jej převedou účetně do pokladny společnosti, kde však fyzicky tyto peněžní prostředky nejsou. Tato skutečnost je kupujícímu dobře známá, protože při koupi ready-made společnosti potvrzuje také převzetí pokladny. Absence složení základního kapitálu společnosti může být i nevýhodou. Pro podnikatele představuje účetně nikoli fyzicky složený základní kapitál částečné riziko. Tento kapitál musí být během působení společnosti dorovnán. Podnikatel může např. peněžní prostředky fyzicky vložit nebo lze provést zápočet oproti budoucí výplatě zisku. Většina ready-made společností má navíc základní kapitál zapsán v minimální požadované výši. To může mít dopad na společnost při žádosti o úvěr. K jednomu z mnoha kritérií bankovních institucí patří výše upsaného základního kapitálu společností žádajících o úvěr.

Požizovací cena ready-made společností se pohybuje zpravidla od 25 tisíc Kč. V návaznosti na výši pořizovací ceny experti upozorňují kupující, že pokud by cena byla nižší, mohou v nabízené společnosti být skryté komplikace. V pořizovací ceně jsou zahrnuty správní poplatky, náklady související s převodem na klienta a samozřejmě marže nabízejícího prodejce. U neověřených prodejců může existovat riziko břemen existující firmy. Dluhy a závazky společnosti nemusí být z rozvahy a jiných dokumentů na první pohled patrné.

Některé společnosti zabývající se prodejem ready-made společnosti nabízí ke koupi vybrané společnosti také potvrzení nezávislého auditora o nezadluženosti nabízené firmy. Další prodejci mohou nabízet jiné formy garance nulového stavu závazků např. zpracované účetnictví, které je kupujícímu předáno, certifikát právní jistoty vydaný advokátem či advokátní kanceláří nebo čestné prohlášení o bezdlužnosti ready-made společnosti podepsaný statutárním orgánem. (Morávek, 2012)

V případě koupě ready-made společnosti má kupující možnost změnit jak název společnosti, tak i její sídlo. Většina z těchto společností nemá zřízené žádné živnostenské oprávnění, které eventuálně kupující bude potřebovat k výkonu vlastní podnikatelské činnosti. Prodejci ready-made společností však nabízí i další doprovodné služby, mezi které patří např. změna údajů v OR či zisk živnostenských oprávnění. Je tedy na kupujícím zda ponechá vše následující ve vlastní režii nebo využije doprovodných služeb, které mu jsou za poplatek nabízeny. Pokud se podnikatelé rozhodnou, že k podnikání využijí služeb ready-made společnosti, měli by se v prvním případě zaměřit na zaručené prodejce těchto produktů a dále kvalitu jejich služeb. (Profispolecnosti.cz, 2012)

2.4 Problematika vkladů společníka do společnosti s.r.o.

Obchodní zákoník definuje v § 59 odst. 1 vklad společníka jako souhrn peněžních prostředků nebo jiných penězi ocenitelných hodnot, které se FO nebo PO zavazuje vložit do nově vznikající společnosti za účelem nabytí podílu. V případě vkladu do již vzniklé společnosti jde o zvýšení účasti ve společnosti. Z této definice lze vyvodit, že předmětem vkladu mohou být nejen peněžní prostředky, ale i jiné nepeněžní vklady jako např. DHM, DNM, pohledávky, zásoby a jiné hodnoty, u kterých lze vyjádřit jejich peněžité ocenění. Některé zákony však vklad nepeněžního majetku do podnikatelského subjektu nepřipouštějí. Může jít např. o pojišťovny dle § 18 odst. 5 zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví.

Obchodní zákoník dále stanovuje minimální výši vkladu jednoho společníka a to v částce 20 000 Kč. Tato hranice se týká pouze vkladu společníka u společnosti s.r.o. (§ 59 odst. 1 ObchZ). Výše vkladu musí být stejně jako ZK společnosti uveden výhradně v Kč. Výše vkladu se může odvíjet od výše ZK společnosti. Není podmínkou, že všichni společníci se musí účastnit na společnosti stejnou výší vkladu. Podíl společníka není žádným zákonným předpisem limitován. Celková výše upsaných vkladů od všech společníků se musí rovnat výši základního kapitálu společnosti, která je zapsána v OR. Právní předpisy v ČR

poukazují na skutečnost, že v souvislosti s vkladem musí být dodrženy určité zákonné podmínky:

- vklad musí být ocenitelný v penězích (v Kč);
- vklad může být představován penězi nebo jinou majetkovou hodnotou;
- vkládaný majetek nesmí být závislý na osobě vkladatele a musí být tedy samostatně převoditelný;
- vklad převádí společník do společnosti za účelem vzniku podílu na společnosti, čímž si buduje nejen svá práva ve společnosti, ale zavazuje se také k plnění svých povinností. (Šebestíková, 2011, str. 17)

Na vklad společníka je nutné pohlížet jako na podíl na společnosti. Společník s.r.o. se může na společnosti účastnit pouze jedním vkladem a tudíž může mít pouze jeden podíl. Podíl společníka se dále může v průběhu činnosti společnosti zvyšovat či snižovat např. v souvislosti se ZK nebo prodejem podílu společníka. Výše vkladu (podílu) se uvádí ve společenské smlouvě (zakladatelské listině) a povinně se zapisuje do obchodního rejstříku. Obchodní podíl se určuje zpravidla dle poměru vkladu k ZK, nestanoví-li stanoveno jinak.

2.4.1 Zahajovací rozvaha, otevření účetních knih

Účetní jednotky (právnícké osoby se sídlem na území ČR) jsou povinny dle § 4 ZoÚ vést účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku. Účetnictví nově vzniklé společnosti se odráží od zahajovací rozvahy sestavené dle § 19 ZoÚ k prvnímu dni účetního období. Na základě této rozvahy otevře účetní jednotka své účetní knihy a převede do nich položky, které jsou předmětem zahajovací rozvahy. Po těchto prvotních úkonech účetnictví následuje běžné podvojně účtování. Počáteční neboli zahajovací rozvaha společnosti může mít několik podob. Ve většině případů ale platí pravidla při vzniku společnosti:

suma aktiv = vlastní kapitál

vlastní kapitál = základní kapitál.

Následující Obr. 2.2 představuje obraz zahajovací rozvahy nově vzniklé společnosti s.r.o., která byla založena více než jedním zakladatelem. Předmětem rozvahy jsou vklady:

- | | |
|---|-------|
| ○ dlouhodobého nehmotného majetku (DNM) | 700 |
| ○ dlouhodobého hmotného majetku (DHM) | 1500 |
| ○ zásob | 300 |
| ○ peněžních prostředků (KFM) | 1500. |

Společníci splnili podmínku dle § 59 ObchZ, kdy na každý peněžitý vklad musí být splaceno nejméně 30 % a nepeněžitý vklad musí být splacen zcela, a to před podáním návrhu na zápis společnosti do OR. Hodnota základního kapitálu nově vzniklé společnosti činní dle společenské smlouvy 5 000. Do zahajovací rozvahy musí účetní jednotka tedy promítnout pohledávku za společníky z titulu úpisu vkladu do ZK společnosti.

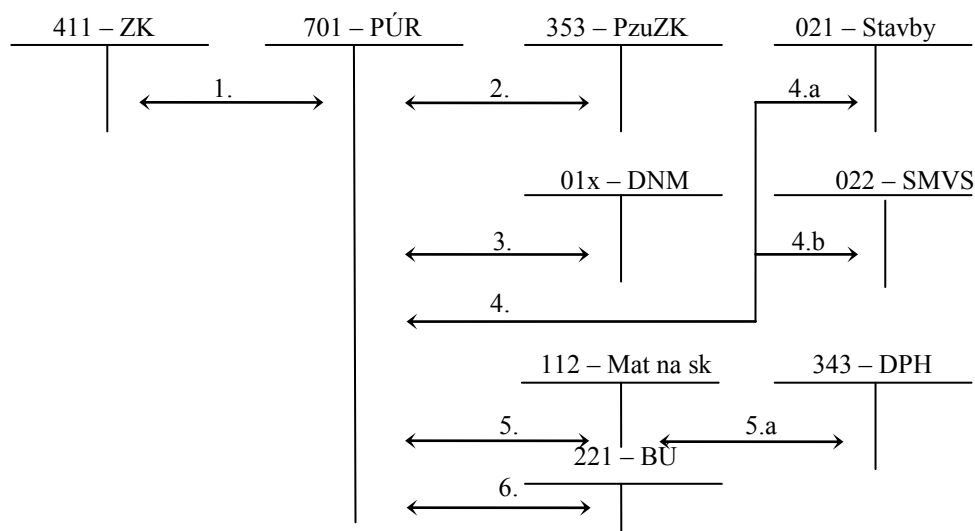
Obr. 2.2– Zahajovací rozvaha společnosti s.r.o. (více zakladatelů)

Zahajovací rozvaha			
Pohledávky za upsaný ZK	1 000	Základní kapitál	5 000
DNM	700		
DHM	1 500		
Zásoby	300		
KFM (Běžný účet)	1 500		
Celkem	5 000	Celkem	5 000

Zahajovací rozvahy společností se mohou lišit v závislosti na upsaných vkladech společníků vznikající společnosti. Největší odlišností v zahajovací rozvaze společnosti s.r.o., kterou zakládá více zakladatelů a kterou zakládá jediný zakladatel, je položka pohledávek za upsaný ZK. Tato položka se v zahajovací rozvaze společnosti s jediným zakladatelem nesmí objevit především z toho důvodu, že před zápisem do OR je zakladatel povinen splatit základní kapitál v plné výši (§ 111 odst. 2 ObchZ).

Nově vzniklá ÚJ, jakožto příjemce vkladů od zakladatelů, má povinnost, kromě sestavení zahajovací rozvahy, otevřít účetní knihy. K otevření účetnictví slouží podle účtového rozvrhu (viz Příloha č. 1 – Účtový rozvrh podnikatelů 2013) účet č. 701 – Počáteční účet rozvážný. Pomocí tohoto účtu ÚJ otevře své účetnictví resp. účetní knihy.

Obr. 2.3 – Otevření účetnictví pomocí počátečního účtu rozvážného



Legenda

1) Upsaný ZK	5 000
2) Pohledávky za společníky za upsaný ZK	1 000
3) Přijatý vklad DNM	700
4) Přijatý vklad DHM	1 500
a) Vklad stavby	1 000
b) Vklad výrobního zařízení	500
5) Přijaté zásoby	300
a) Nárok na odpočet DPH ⁶ z vkladu zásob	53
6) Uhrazený peněžítý vklad	1 500

2.4.2 Peněžítý vklad

Vklad peněžních prostředků je nejjednodušší a nejčastější forma splacení ZK. Jednoduchost spočívá především v převoditelnosti finančních prostředků i v jejich správě. Stávající obchodní zákoník v § 58 výslovně uvádí, že úpis vkladu peněžních prostředků lze jen v české měně. Žádný platný zákonný předpis však nenařizuje vkladateli, v jaké měně se musí uskutečnit peněžítý vklad. Lze tedy peněžní prostředky vložit jak v měně české, tak i v měně zahraniční. Peněžítý vklad může být jak ve formě hotovostní či bezhotovostní.

Pokud je základní kapitál společnosti splácen peněžítými vklady společníků, není povinnost tento ZK splatit celý před zápisem do OR a tedy před vznikem společnosti. Dle § 111 ObchZ musí být peněžítý vklad před vznikem společnosti splacen ve výši alespoň:

- 30 %, celkem však musí být minimálně splaceno 100 000 Kč, pokud má společnost alespoň dva společníky;
- 100 %, pokud společnost zakládá jediný společník.

Podmínky pro splácení vkladů společníků stanovuje § 113 ObchZ v souvislosti se společenskou smlouvou popř. zakladatelskou listinou. Maximální lhůta pro splacení plné výše vkladu, tedy 100 % ZK, je stanovena na 5 let ode dne zápisu společnosti do OR.

Správce vkladu

Veškeré splacené vklady spravuje před vznikem společnosti správce vkladu. Tímto je pověřen některý ze zakladatelů na základě společenské smlouvy. Pokud se společnost zakládá

⁶ Vkladatel při pořízení zásob uplatnil nárok na odpočet DPH. Při prodeji zásob mu naproti vznikne závazek z titulu $DPH\ 300 \times 0,1736 = 53$ a to ke dni vzniku společnosti.

zakladatelskou listinou, vyplývá z toho, že zakladatel je zároveň také správcem vkladu. Povinností správce vkladu je vydat společníkovi, který splatil část nebo celý svůj vklad, ke kterému se upsal, písemné prohlášení o jeho splacení (viz Příloha č. 3 – Prohlášení správce vkladů). § 60 odst. 4 ObchZ umožňuje správci vkladu vydat potvrzení o vkladu společníkovi na vyšší částku, než skutečně splatil. V takovémto případě ručí správce vkladu věřitelům společnosti za její závazky do výše tohoto rozdílu po dobu 5 let od zápisu společnosti do OR.

Správce vkladu má dále povinnost založit zvláštní účet u banky, na který musí být dle § 109 odst. 3 ObchZ peněžité vklady splaceny. Vklad společníka je splacen až v okamžiku, kdy je výše peněžitého vkladu připsána ve prospěch zvláštního účtu. Na datum odeslání částky z účtu vkladatele neberou zákony žádný ohled. Vlastnické právo k vkladům nenáleží společnosti okamžikem připsání částky na bankovní účet, nýbrž až dnem jejího vzniku. Společnost jako taková smí disponovat s přijatými vklady až dnem zápisu do OR. „Po zápise založení společnosti do OR převede správce vkladu na společnost uhrazené vklady i s případnými plody a užitky, čímž se zejména miní bankovní úroky,“ jak tvrdí Šebestíková, 2011, s. 25.

Účetní souvislosti peněžitých vkladů

Po uskutečnění zápisu společnosti do OR (tj. vzniku společnosti) sestavuje společnost zahajovací rozvahu a otevírá účetní knihy společnosti. Veškerá činnost musí být v souladu s ČÚS č. 012 – Změny vlastního kapitálu, bod 3.2 a také s ustanoveními ObchZ.

Po vzniku společnosti, vytvoření zahajovací rozvahy a otevření účetních knih pomocí účtu 701 – Počáteční účet rozvázný, může ÚJ účtovat o účetních případech, které proběhly v období mezi založením a vznikem společnosti. Tyto účetní případy lze rozdělit do dvou kategorií:

- 1) zřizovací výdaje (kapitola 2.3) – pokud je jejich úhrada prováděna z tohoto účtu,
- 2) operace po vzniku společnosti.

Druhou z výše uvedených kategorií zastupují především bankovní poplatky, které si banka strhává za vedení účtu či proběhlé transakce a dále jsou to úroky, které po dobu zakládání společnosti na zvláštním bankovním účtu nabíhají. Z výše uvedených skutečností lze usoudit, že stav bankovního účtu na základě výpisu, nebude shodný s účetním stavem k prvnímu dni účetního období společnosti. (Šebestíková, 2011)

2.4.3 Nepeněžitý vklad

Obchodní zákoník v § 59 odst. 2 definuje tři základní požadavky na předmět nepeněžitého vkladu, kterými jsou:

- zjistitelnost hospodářské hodnoty,
- hospodářská využitelnost vkladu
- a převoditelnost.

Společnosti se zabývají odlišnými činnostmi, proto je velmi důležité posuzovat hospodářskou využitelnost nepeněžitých vkladů jednotlivě ve vztahu k podniku a předmětu jeho činnosti. Hodnota nepeněžního vkladu musí uvedena ve společenské smlouvě, popř. v zakladatelské listině. Jeho hodnota se stanoví na základě znaleckého posudku, vypracovaným znalcem nezávislým na společnosti a jmenovaným za tímto účelem soudem. Místně příslušným soudem je obecný soud zakladatelů společnosti. Návrh na jmenování znalce nebo znalců podává zakladatel společnosti. Odměnu za vypracování znaleckého posudku hradí společnost. V případě, že k založení společnosti nedojde, odměnu za zpracování znaleckého posudku hradí všichni zakladatelé společně. Minimální nároky, které musí obsahovat posudek znalce, jsou stanoveny dle § 59 odst. 4 stávajícího ObchZ:

- popis nepeněžního vkladu,
- použité způsoby jeho ocenění a údaj o tom, zda hodnota nepeněžního vkladu, ke které vedou použité způsoby ocenění, odpovídá částce, která se má započítávat na vklad do základního kapitálu společnosti s ručním omezením,
- částku, kterou se nepeněžitý vklad oceňuje.

Z pohledu vkladatele je nepeněžní vklad splacen předáním věci správci vkladů a uzavřením písemné smlouvy o vkladu se správcem vkladu. V případě vkladu nemovitosti musí být sepsáno písemné prohlášení vkladatele s úředně ověřeným podpisem. Velmi rozhodující význam má přechod vlastnické práva na vznikající společnost z účetního hlediska příjemce vkladu. Z účetního pohledu je nepeněžitý vklad následně účtován do aktiv příjemce vkladu. Vlastnická práva na společnost ve většině u většiny z nepeněžitých vkladů přechází dnem vzniku společnosti, tedy dnem zápisu společnosti do obchodního rejstříku. Existují však tři výjimky, kdy převod vlastnictví vzniká v jiné souvislosti, a to:

- 1) **vklad nemovitosti** – přechod vlastnictví přechází na společnost zápisem do katastru nemovitostí;

- 2) **vklad zaknihovaných cenných papírů** – přechod vlastnictví přechází na společnost převodem na účet střediska cenných papírů;
- 3) **převod práv k patentu aj.** – vlastnictví přechází vznikem společnosti a zápisem do zvláštní evidence.

Tab. 2.2 – Druhy nepeněžitých vkladů

Druh nepeněžitého vkladu	Splacení vkladu vkladatelem	Přechod vlastnického práva na společnost
Hmotný movitý a nemovitý majetek nezapisovaný do katastru nemovitostí	Předáním správci vkladů + uzavření písemné smlouvy o vkladu	Vznik společnosti
Hmotný nemovitý majetek zapisovaný do katastru nemovitostí	Předáním správci vkladů + písemné prohlášení vkladatele s úředně ověřeným podpisem	Vznik společnosti + zápis do katastru nemovitostí
Zásoby	Předáním správci vkladů + uzavření písemné smlouvy o vkladu	Vznik společnosti
Pohledávky	Uzavřením písemné smlouvy o postoupení pohledávky	Vznik společnosti
Listinné cenné papíry	Předáním správci vkladů + uzavření písemné smlouvy o vkladu	Vznik společnosti
Zaknihované cenné papíry	Uzavřením písemné smlouvy o převodu CP a pozastavení práva vkladatele disponovat s nimi	Vznik společnosti + převod na účet v SCP
Obchodní podíl	Uzavřením písemné smlouvy o převodu obchodního podílu	Vznik společnosti
Know-how	Uzavřením písemné smlouvy o vkladu + předání dokumentace	Vznik společnosti
Převod práv k patentu, ochranné známce, k průmyslovému vzoru, převod některých licencí	Uzavřením písemné smlouvy o vkladu	Vznik společnosti + zápis do zvláštní evidence

Zdroj: Šebestíková, 2011, str. 30.

Do společnosti nelze vkládat hodnoty, které nejsou převoditelné. Dle občanského zákoníku nelze vložit pohledávku, resp. postoupit ji:

- jejíž obsah by se změnou věřitele změnil,
- která zaniká smrtí věřitele,
- pokud nemůže být postižena výkonem rozhodnutí,
- pokud by postoupení odporovalo dohodě s dlužníkem.

Z pohledu vkladatele nepeněžitého vkladu jde o kapitálovou akvizici. Vkladatel získá podíl rozhodujícího nebo podstatného vlivu. Na rozdíl od příjemce vkladu, kdy jde o majetkovou akvizici – zisk majetku. Vkladem obchodního majetku podnik nezaniká, vkladateli se redukuje rozvaha v závislosti na vkládaném majetku a získaném podílu na vznikající společnosti. Společnost s ručením omezeným ke dni svého vzniku sestavuje

počáteční rozvahu a otevírá účetní knihy pomocí účtu 701 – Počáteční účet rozvážný, jak již bylo vysvětleno ve výše uvedeném textu. Podrobnější účetní a daňové souvislosti nepeněžitých vkladů jsou uvedeny v Příloze č. 4 – Nepeněžitě vklady zakladatelů.

3 Aplikace variant řešení

Pokud podnikatel OSVČ dospěje k názoru, že změní svoji právní formu podnikání, čeká jej následně několik zásadních a významných rozhodnutí. Mezi nejdůležitější rozhodnutí, které musí podnikatel učinit, je volba varianty přechodu. Druhým z důležitých rozhodnutí je, zda si OSVČ založí novou společnost s.r.o. nebo k podnikání pod právnickou osobou využije tzv. ready-made společnost. Na základě této volby se pro podnikatele jako FO i PO odvíjí všechny právní, účetní a daňové souvislosti.

3.1 Přechod podnikatele – fyzické osoby na společnost s.r.o.

Pokud se podnikatel OSVČ rozhodne pro změnu své právní formy podnikání, měl by si zanalyzovat a promyslet, kdy a jakým způsobem by měl tuto změnu právní formy podnikání provést. K převodu aktivit podnikající OSVČ na společnost s.r.o. vede několik cest. Některé z nich jsou jednoduché a méně náročné, některé jsou složitější, některé zajistí přechod okamžitě, jiné pracují s dočasným souběhem obou forem podnikání. Liší se také daňové dopady a finanční náročnost jednotlivých variant přechodů. (Pilařová, 2010) Dle stávajících právních předpisů existuje více způsobů, jak lze převod z podnikatele FO na společnost s.r.o. provést, a to:

a) prodejem

- prodej obchodního majetku OSVČ do společnosti s.r.o.,
- prodej OSVČ do společnosti s.r.o.,

b) vkladem

- vklad obchodního majetku OSVČ do společnosti s.r.o.,
- vkladem celého OSVČ do společnosti s.r.o. (Pilařová, 2011)

Změnu právní formy podnikání z FO na PO lze provést ke kterémukoliv datu. Nejvhodnější doba pro přechod je k datu 1. 1. kalendářního roku, popř. k prvnímu dni nadcházejícího hospodářského roku, pokud se hospodářský rok neshoduje s rokem kalendářním. K tomuto datu je proces změny právní formy podnikání méně náročný, protože již byly provedeny inventarizace majetku, závazků i pohledávek a zdaňovací období je již uzavřené. V případě přechodu k jinému než výše uvedenému datu je potřeba opětovně provést všechny potřebné inventarizace, uzavřít započaté zdaňovací období a těmto

skutečností přistupují další povinnosti, které jsou součástí přechodu z OSVČ na společnost s.r.o. (Vychlopeč, 2010)

3.2 Představení zainteresované firmy

Společnost Roman Kotráš – Zpracování kamene je firmou individuálního podnikatele, který je zároveň i jediným majitelem. Podnikatel pracuje na základě živnostenského oprávnění jako osoba samostatně výdělečně činná. Hlavní podnikatelská činnost spočívá ve výrobě různých interiérových i exteriérových kamenných produktů. K výrobě jsou využívány vlastní špičkové CNC stroje, které zaručují vysokou kvalitu výrobků. Podnikatel osobně zajišťuje standardní i exkluzivní druhy materiálů (přírodní kámen i umělé imitace) z mnoha zemí světa (většinou však ze zemí EU). Firma dále poskytuje komplexní poradenství, návrhy originálních tvarů (např. sloupy, sochy, pomníky), zprostředkovává nákup/prodej výrobků z kamene a ke všem vlastním výrobním zakázkám zajišťuje potřebnou montáž od kvalifikovaných pracovníků s mnohaletou praxí. Díky výše zmíněným faktům je tato firma konkurenceschopná nejen na území ČR, ale i na mezinárodním trhu⁷.

Základní informace o firmě

Název společnosti:	Roman Kotráš – Zpracování kamene
Sídlo:	Bludov, ul. Bohutínská 925, 789 61
Majitel:	Roman Kotráš
Právní forma:	fyzická osoba
IČ:	615 78 088
DIČ:	CZ7501275815
Tel.:	+420 583 247 496
WWW adresa:	www.kamenictvikotras.cz . (Maršálek, 2011)

3.2.1 Koupě ready-made společnosti

Každá z variant změny právní formy podnikání musí být řešena samostatně, i když mají určité společné znaky. Aby bylo možné srovnávat jednotlivé varianty přechodu z FO na PO, musí být definovány jednotné předpoklady.

⁷ Historie firmy je uvedena v Příloze č. 5.

Podnikatel se rozhodl, že nebude zakládat společnost s.r.o. ve vlastní režii, ale využije k tomu koupi ready-made společnosti. Důležitým faktorem, který zde hraje roli, je úspora času, který by musel podnikatel vynaložit, pokud by zakládal novou společnost s.r.o. Podnikatel vyplnil své požadavky na společnost s.r.o. a pořídil si za úplatu společnost s názvem Trady yon s.r.o. zapsanou již v obchodním rejstříku a s plně splaceným základním kapitálem ve výši 200 000 Kč. Aby název obchodní společnosti vyznačoval oblast podnikatelské činnosti OSVČ, zažádal podnikatel ihned o změnu názvu společnosti na Kamenictví Kotráš s.r.o. K pořízení PO si pan Kotráš vybral spolehlivého prodejce s mnohaletou historií (na trhu působí od roku 2001). Prodejce k vybrané nabízené firmě připojil prohlášení, že v případě výskytu skrytých závazků za ně přebírá plnou odpovědnost. Toto prohlášení podepsal prodávající jako FO nikoli za svoji společnost s.r.o., která ready-made společnosti nabízí k prodeji. V kupní ceně byla zahrnuta změna názvu společnosti, převod obchodních podílů společnosti, změna předmětu podnikání, změna orgánů, organizace valné hromady (notářské poplatky), úřední ověření potřebných listin, správní poplatek za zápis změn do OR, vyřízení živnostenských oprávnění, změnu sídla, registraci k DPPO a k DPH. Mimo výše uvedené služby nabízí společnost i zpoplatnění služby doplňkové. Podnikatel využil nabídku registrace také k dani silniční. Celková výše pořízení ready-made společnosti byla sjednána na částku 30 000 Kč plus DPH 21% 6 300 Kč. Prodejce vystavil tedy fakturu na částku 36 300 Kč p. Kotrášovi, kterou podnikatel uhradil ze soukromého bankovního účtu. Podnikatel má tedy k dispozici společnost s.r.o., ve které vlastní 100 % obchodní podíl. Společnost s.r.o. má plně splacen ZK ve výši 200 000 Kč (účetně) v pokladně společnosti.

Na základě porady s daňovým poradcem jsou z přechodů vyloučeny pohledávky z roku 2010 a starší z důvodu jejich pravděpodobné nedobytnosti a problematické vymahatelnosti. V případě prodeje a majetku jsou pohledávky vyloučeny zcela z důvodu koexistence obou forem podnikání.

3.2.2 Počáteční rozvaha společnosti Kamenictví Kotráš s.r.o.

Účetní jednotka ke dni svého vzniku sestavuje počáteční rozvahu a otevírá účetní knihy. V návaznosti na počáteční rozvahu ÚJ v první řadě zaúčtuje veškeré operace související se vznikem společnosti.

Obr. 3.1 – Zahajovací rozvaha a otevření účetnictví Kamenictví Kotráš s.r.o.

Zahajovací rozvaha dle OR (v tis.Kč)			
Krátkodobý finanční majetek	200	Základní kapitál	200
Celkem	200	Celkem	200

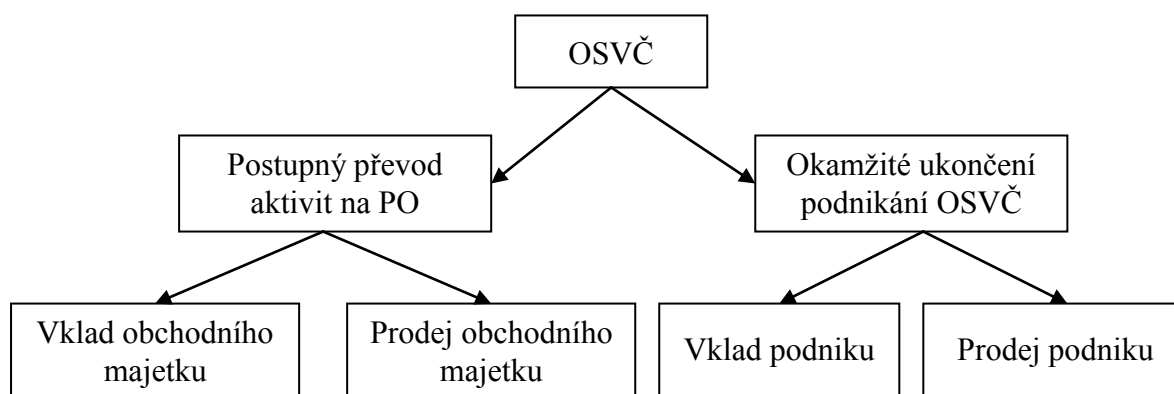
411 – Základní kapitál	701 – P.účet rozvážný	211 - Pokladna
← 200	200 →	← 200 200 →

Tab. 3.1 – Prvotní účetní operace společnosti Kamenictví Kotráš s.r.o.

Č.	Popis účetní operace	Kč	MD	D
1.	Základní kapitál	200 000	701	411
2.	Převod peněžních prostředků do pokladny	200 000	211	701

3.2.3 Volba řešení přechodu podnikání OSVČ

Před podnikatelem nyní stálo rozhodnutí, jaká z výše uvedených variant by pro něj jako podnikatele OSVČ i vlastníka 100 % obchodního podílu na společnosti Kamenictví Kotráš s.r.o. byla nejvýhodnější, popř. nejméně ztrátová či finančně nenáročná. Z tohoto důvodu si provedl analýzu všech variant přechodu pod PO. V podstatě má p. Kotráš dvě možnosti a každá z nich v sobě skrývá dva způsoby přechodu na PO viz Obr. 3.2. Při volbě rozhodnutí, kterou variantu přechodu zvolit, může hrát roli mnoho aspektů.

Obr. 3.2 – Možnosti přechodu z podnikání OSVČ na PO

V případě volby podnikatele FO k postupnému utlumení podnikání jako OSVČ, může svůj obchodní majetek buď do společnosti s.r.o. postupně vložit či prodat. Každá z těchto variant má však odlišné účetní i daňové dopady. Stejně tak tomu je, pokud by se individuální podnikatel rozhodl ihned ukončit podnikání OSVČ a všechnu svou podnikatelskou činnost

převést na společnost pomocí vkladu nebo prodeje podniku. V následujících odstavcích budou srovnána jednotlivá řešení.

3.3 Postupný převod podnikatelských aktivit pod společnost s.r.o.

Podnikatel má již k dispozici společnost, ve které je jediným vlastníkem. Vzhledem k „nasmlouvaným“ zakázkám, které jsou již rozpracované, nehodlá nelze ukončit podnikání OSVČ k 1. 1. 2013. Během roku 2013 však hodlá veškerou podnikatelskou aktivitu přesunout pod PO. Z tohoto důvodu zatím nebyly ukončeny pracovněprávní vztahy OSVČ. Podnikatel zaměstnává pět zaměstnanců na stálý pracovní poměr. Těmto zaměstnancům budou po provedení dohodnutých zakázek ukončeny pracovní poměry pod zaměstnavatelem p. Kotráš a současně se stanou zaměstnanci společnosti Kamenictví Kotráš s.r.o. na základě nových pracovních smluv. Aby mohla společnost PO začít vykonávat podnikatelskou aktivitu, rozhodl se majitel převést na společnost s.r.o. část svého obchodního majetku viz Tab. 3.2. Podnikatel Roman Kotráš ze své daňové evidence vyčlenil položky DHM, DDHM a zásoby, které byly předmětem transakce ve vztahu ke společnosti Kamenictví Kotráš s.r.o.

Tab. 3.2 – Předmět prodeje (vkladu) majetku OSVČ dle znaleckého ocenění (v Kč)

Předmět prodeje (vkladu)	Cena s DPH	DPH 21%	Cena bez DPH
Dlouhodobý hmotný majetek	5 000 000	868 000	4 132 000
Dlouhodobý drobný hmotný majetek	440 000	76 384	363 616
Zásoby	985 000	170 996	814 004
Celkem	6 425 000	1 115 380	5 309 620

Z posudku znalce byla vypočítána daň pomocí koeficientu 0,1736 dle zákona o DPH. Na základě znaleckého ocenění vznikají podnikateli v závislosti na jeho účetním ocenění rozdíly. Dle evidence je ocenění vkládaných aktiv uvedeno v následující Tab. 3.3.

Tab. 3.3 – Předmět prodeje (vkladu) majetku OSVČ dle účetního ocenění (v Kč)

Předmět prodeje (vkladu)	Účetní cena	Cena dle ZP	Rozdíl
Dlouhodobý hmotný majetek	4 720 000	5 000 000	280 000
Dlouhodobý drobný hmotný majetek	440 000	440 000	0
Zásoby	1 005 000	985 000	- 20 000
Celkem	6 165 000	6 425 000	260 000

Problém však nastává v souvislosti s prostorami, ve kterých by se podnikatelská činnost společnost s.r.o. měla uskutečňovat. Z tohoto důvodu byla sepsána smlouva o pronájmu pozemku a výrobní haly. Zúčastněnými stranami jsou spojené osoby, proto je

nutné, aby cena pronájmu byla cenou obvyklou. Účinnost smlouvy o pronájmu je 6 měsíců (od 1. 1. do 30. 6. 2013), přičemž výše měsíčního pronájmu činí 20 000 Kč bez DPH. Nájemné za první měsíc bylo uhrazeno hotově při podpisu smlouvy, splatnost nájemného na další období je vždy do pátého dne daného měsíce.

V následujících podkapitolách byly podnikateli nastíněny účetní a daňové dopady obou variant postupného utlumení podnikání:

3.3.1 Vklad obchodního majetku podnikatele,

3.3.2 Prodej obchodního majetku podnikatele.

Podnikatel zvolil variantu vkladu části svého obchodního majetku do společnosti Kotráš s.r.o. Hlavním důvodem, který vedl podnikatele k volbě této varianty, byl nedostatek finančních prostředků, které by musela PO jako příjemce majetku vynaložit v případě úplatného pořízení majetku. Byla volba varianty vkladu majetku skutečně tou výhodnější?

3.3.1 Vklad obchodního majetku podnikatele

Vklad obchodního majetku do již vzniklé společnosti Kamenictví Kotráš s.r.o. má poměrně odlišné daňové i účetní aspekty než tomu tak je v případě prodeje aktiv OSVČ. Základním rozdílem, ze kterého musí účetní jednotka vycházet je daňová neutralita OSVČ. V této souvislosti s vkladem vybraného obchodního majetku nevzniká zdanitelný příjem z titulu vkladu ani pohledávka za společností s.r.o. Vkládaný majetek do vzniklé společnosti má jediný význam. Vkladatel vkladem zvyšuje základní kapitál společnosti a tím také nabývá či zvyšuje vlastní obchodní podíl na společnosti.

V průběhu existence společnosti může dojít ke zvýšení či snížení základního kapitálu společnosti (nikoli však pod zákonnou hranici 200 000 Kč). O změnách základního kapitálu rozhoduje valná hromada společnosti dle § 125 odst. 1 písm. e). O usnesení valné hromady musí být pořízen notářský zápis, ve kterém je uvedena částka, o kterou se základní kapitál zvyšuje a lhůtu, do které se mají nové peněžité vklady splatit. Pokud jde o nepeněžité vklady, musí zde být uveden předmět nepeněžitého vkladu a částka, která se započítává na vklad společníka. Nepeněžité vklady je nutné doložit znaleckým oceněním.

Společnost má následně povinnost podat návrh na zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku prostřednictvím svých statutárních orgánů, tj. jediný jednatel Roman Kotráš. Návrh musí být opatřen úředně ověřeným podpisem a podán bez zbytečného odkladu

po převzetí vkladů společností. V případě jediného společníka společnosti s.r.o. musí být nové peněžité i nepeněžité vklady společníka splaceny zcela před podáním návrhu stejně jako v případě založení společnosti s.r.o. a jejím následným zápisem do obchodního rejstříku. Nová výše základního kapitálu je účinná ode dne zápisu zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. V případě zvýšení základního kapitálu novými vklady společníků jde tzv. efektivní zvýšení ZK na rozdíl od zvýšení ZK z vlastních zdrojů, které má tzv. deklaratorní či nominální povahu. (Kočí, 2005)

Podnikatel Roman Kotráš se rozhodl o vkladu části svého obchodního majetku do společnosti Kamenictví Kotráš s.r.o. Předmětem vkladu je majetek uvedený v Tab. 3.2 ve znaleckém ocenění a v Tab. 3.3 v ocenění účetním.

Účetní a daňové dopady vkladu majetku u OSVČ

Podnikatel do společnosti s.r.o. vkládá dlouhodobý hmotný majetek, který je z převážné části zcela odepsán. U majetku, který má na základě evidence zůstatkovou cenu, si podnikatel smí v daňově účinných nákladech uplatnit jen ½ odpis dle inventárních karet majetku, tj. 352 000 Kč. Zbylá část zůstatkové ceny neovlivní podnikateli jeho výsledek hospodaření v roce vkladu majetku do společnosti s.r.o. Následně veškerý DHM, který je předmětem vkladu, vyřadí ze své evidence. Drobný majetek, který je podnikatelem vkládán, byl v době svého pořízení daňově uznatelným nákladem, protože jeho jednotlivé položky nedosáhly stanoveného limitu 40 000 Kč pro zařazení majetku do kategorie dlouhodobý. Tento majetek OSVČ vyřadí ze své podrozvahové evidence. Co se zásob týče, musí podnikatel postupovat jiným způsobem, než jak by tomu bylo v případě prodeje zásob. Vkladatel vkládá zásoby v ceně účetní, i když příjemce vkladu zúčtuje zásoby v ocenění dle znaleckého posudku. Z pohledu OSVČ je nutné zvýšit základ daně z příjmů o jejich účetní hodnotu (1 005 000 Kč), neboť jejich využití již dále neslouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Rozdíl mezi oceněním u položky DDHM nemá dopad na daň z příjmů FO. Jeho pořízení bylo přímo zúčtováno jako daňový výdaj a podnikatel tento majetek již eviduje pouze v podrozvahové evidenci. V tomto případě vkladatel pouze odvede DPH z upsané hodnoty nepeněžitého vkladu v podobě DDHM. Z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je předmět vkladu zdanitelným plněním vkladatele. OSVČ je čtvrtletním plátcem DPH a musí tedy v rámci přiznání k DPH za 1. kvartál uvést výši zdanitelného plnění z vkladů ve výši 1 115 380 Kč. OSVČ během roku 2013 zaznamená příjem z pronájmu

nemovitostí ve výši 120 000 Kč bez DPH. Jde o zdanitelný příjem v plné výši, který je součástí dílčího základu daně z příjmů FO dle § 7 zákona o DzP.

Velký vliv na vkladatele i příjemce vkladu má rozdílnost ocenění výše uvedených nepeněžitých vkladů viz Tab. 3.3. Výše vkladu, která se započítává vkladateli na vklad do ZK, je určena znaleckým posudkem. Není tedy divu, že jeho hodnota podílu na společnosti vedená ve vlastní evidenci má jinou hodnotu (účetní). Reálná hodnota podílu je určena znaleckým oceněním. Rozdílnou hodnotu v ocenění podílu dle účetních cen a znaleckého posudku si OSVČ zachytí v rámci své podrozvahové evidence.

Účetní a daňové dopady vkladu majetku u společnosti s.r.o.

Přijaté vklady byly do společnosti vloženy na základě znaleckého ocenění. Není třeba proto aktiva znovu posuzovat znaleckým oceněním. Dlouhodobý majetek byl do společnosti předán i s inventárními kartami, aby byla jejich evidence průkazná. Inventární karty slouží také k určení výše daňových odpisů. Společnost s.r.o. musí pokračovat v odpisech započatých původním vlastníkem. Není tedy možné stanovit si vlastní odpisový plán a začít odepisovat majetek jako nově pořízený. Výše odpisů, které si může ÚJ uplatnit jako daňově uznatelný náklad činní stejně jako u OSVČ 352 000 Kč. Situace je jiná v případě účetních odpisů. Pro vstupní cenu účetních odpisů se použije cena DHM určená znaleckým posudkem. Toto ocenění reálněji vyjadřuje současnou hodnotu vkládaného majetku, proto v souladu se zásadami účetnictví je příhodné, aby ÚJ účtovala o účetních odpisech na základě ceny stanovené znalcem. Příjem vkladu zásob neovlivní základ daně z příjmů společnosti. Jejich hodnota se do ZD projeví až v okamžiku účetního zachycení jejich spotřeby, v souvislosti s účetními principy. Pro společnost Kamenictví Kotráš s.r.o. je výhodou, že je registrována jako měsíční plátce DPH. Jelikož jsou vklady předmětem daně z přidané hodnoty, smí si ve svém daňovém přiznání k DPH uplatnit nárok na odpočet v plné výši daně z přidané hodnoty, tj. 1 115 380 Kč. Co se týče pronájmu nemovitostí, pro společnost je její výše daňově uznatelným nákladem v plné výši. DPH, které se váže k pronájmu, si společnost uplatní v přiznání k DPH jako nárok na odpočet.

Společnost Kamenictví Kotráš s.r.o. (příjemce vkladů) může účtovat o zvýšení základního kapitálu na účtu 411 – Základní kapitál až po datu zápisu zvýšení ZK do OR. Do doby zápisu zvýšení ZK se vklady zachytí prostřednictvím účtu 419 – Změny základního

kapitálu. Poté, co byly vklady splaceny a zapsány do obchodního rejstříku, stávají se majetkem společnosti. Ta si s nimi může nakládat dle svých potřeb a uvážení.

Tab. 3.4 – Účetní operace příjemce vkladu

Č.	Popis účetní operace	Kč	MD	D
1.	Počáteční stav základního kapitálu	200 000	-	411
2.	Upsané vkladu společníka do ZK	6 425 000	353	419
3.	Splacení upsaných vkladů nepeněžitou formou			
	a) DHM	5 000 000	022	353
	b) DDHM	440 000	029	353
	c) Zásoby materiálu	985 000	112	353
4.	Zápis zvýšení ZK do OR (nabytí vlastnictví k vkladům)	6 425 000	419	411

Z pohledu rozvahy se zvýší zároveň aktiva i pasiva společnosti, což charakterizuje tzv. efektivní zvýšení ZK. Výhodou vyššího ZK je snazší získání a vyšší dostupnost úvěrových možností společnosti v rámci její podnikatelské činnosti. Promítnutí vkladů se v rozvaze projeví následovně viz Tab. 3.5 (bez vlivu DPH).

Tab. 3.5 – Rozvaha společnosti po přijetí vkladů (v tis.Kč)

AKTIVA		PASIVA	
Dlouhodobý hmotný majetek:	5 440	Vlastní kapitál:	6 625
Samostatné movité věci	5 000	Základní kapitál	200
Drobný dlouhodobý HM	440	Změny základního kapitálu	6 425
Zásoby:	985		
Materiál	985		
Finanční majetek:	200		
Pokladna	200		
Aktiva celkem	6 625	Pasiva celkem	6 625

3.3.2 Prodej obchodního majetku podnikatele

Význam slova prodej naznačuje, že jde o přechod vlastnictví za úplatu. OSVČ tedy vystavila společnosti s.r.o. fakturu, ve které by byly uvedeny jednotlivé položky v ocenění dle posudku znalce. Celková výše faktury tedy zní na částku 6 425 000 Kč, z toho DPH 21 % činí 1 115 380 Kč. Společnost Kamenictví Kotráš s.r.o. byla založena peněžitým vkladem v minimální požadované výši 200 000 Kč. Nemá tedy v začátcích podnikatelské činnosti dostatečné množství finančních prostředků, aby mohla ihned přijatou fakturu uhradit. Situaci lze řešit dvěma možnými způsoby. Prvním z nich je prodloužení doby splatnosti faktury za nákup aktiv. Právní předpisy v ČR umožňují sjednání doby splatnosti faktury na základě

smluvních podmínek mezi zúčastněnými soukromoprávními subjekty. Druhá možnost je vytvoření splátkového kalendáře jako např. viz Tab. 3.6.

Tab. 3.6 – Splátkový kalendář (v Kč)

Číslo splátky	Datum splátky	Výše splátek
1. a 2.	2013	1 400 000
3. a 4.	2014	1 400 000
5. až 9.	2015 – 2017	3 000 000
10.	2017	625 000
Celková výše		6 425 000

Jak lze z výše uvedeného splátkového kalendáře vydedukovat, společnost s.r.o. by musela vynaložit v několika po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích vysoké částky na úhradu splátek dle splátkového kalendáře. S tímto je spojena současná koexistence OSVČ. OSVČ plánuje v nadcházejícím roce ukončit podnikatelskou činnost jako OSVČ, z čehož vyplývá, že dohodnuté smluvní podmínky na delší dobu splatnosti nepřicházejí pro OSVČ v úvahu.

Účetní a daňové dopady prodeje majetku u OSVČ

OSVČ vznikla za společností s.r.o. pohledávka ve výši 6 425 000 Kč s DPH, kterou zaznamená dne 1. 1. 2013 ve své evidenci. U prodaného DHM, který není plně odepsán, uplatní pouze ½ odpis, tj. 352 000 Kč a následně jej vyřadí z evidence. Zůstatková cena majetku činí 4 016 000 Kč. O tuto si OSVČ sníží ZD z příjmů. Zásoby byly také prodány na základě ceny určené znalcem. Následně byly vyřazeny z evidence OSVČ v pořizovací ceně. Ocenění znalcem je na nižší částku než hodnota zásob, která vstupovala do ZD z příjmů OSVČ jako daňový výdaj. Z tohoto důvodu je nutné upravit daňový základ zvýšením zdanitelných příjmů o 20 000 Kč. V případě přijetí úhrady faktury za prodaný majetek v plné výši, zahrne podnikatel do daňově uznatelných příjmů částku ve výši 5 309 620 Kč. OSVČ je registrována jako čtvrtletní plátec DPH. V daňovém přiznání za 1. kvartál je povinen přiznat a odvést DPH ve výši 1 115 380 Kč. Z titulu pronajímání nemovitostí společnosti s.r.o. plynou OSVČ příjmy. Na základě smlouvy činí jejich celková výše 120 000 Kč. Tato částka je pro podnikatele také příjmem daňově účinným. OSVČ částku 120 000 Kč zahrne při výpočtu daňové povinnosti do dílčího základu daně dle § 7 ZDzP.

Účetní a daňové dopady prodeje majetku u společnosti s.r.o.

Z titulu nakoupeného majetku a zásob vznikne společnosti závazek ve výši 6 425 000 Kč s DPH (dle posudku znalce), který zaznamená dne 1. 1. 2013 ve svém

účetnictví. Kamenictví Kotráš s.r.o. je již registrována jako plátce DPH (měsíční). Díky nákupu majetku si při zpracování daňového přiznání k DPH za měsíc leden uplatní nárok na odpočet DPH z přijaté faktury v plné výši 1 115 380 Kč. Koupě zásob není daňově účinná transakce. Zásoby vstupují do daňově uznatelných nákladů až v okamžiku spotřeby. V účetnictví se spotřeba materiálu projeví úbytkem materiálu přes účet 112 – Materiál na skladě, nákladově pomocí účtu 501 – Spotřeba materiálu. Pořízený majetek vstoupí do nákladů PO prostřednictvím daňových odpisů. V případě prodeje majetku se na pořízený majetek pohlíží jako na nový. ÚJ si stanoví odpisový plán z pořizovací ceny majetku uvedené na přijaté faktuře. Co se týče pronájmu nemovitostí, pro společnost je jeho výše daňově uznatelným nákladem v plné výši. Daň z přidané hodnoty vážící se k pronájmu si společnost uplatní v přiznání k DPH jako nárok na odpočet.

Níže uvedené účetní operace navážou na účetní operace spojené se vznikem společnosti uvedených Tab. 3.1. Ve výkazech ÚJ musí nadále platit bilanční princip. Společnost s.r.o. nabytím pořízením aktiva a zároveň jí vznikl závazek z titulu jejich pořízení. Společnosti se tak na konci účetního období změnila rozvaha o přijatá aktiva, na straně pasiv musí být uveden dlouhodobý závazek z titulu koupě. Účetní případy spojené s pořízením majetku účtuje ÚJ výsledkově.

Tab. 3.7 – Účetní transakce spojené s pořízením majetku

Č.	Doklad	Popis účetní operace	Kč	MD	D
1.	FP001	Pořízení DHM	4 132 000	042	-
		DPH 21%	868 000	343	-
		Cena celkem	5 000 000	-	321
2.	ID 001	Zařazení DHM do užívání	4 132 000	022	042
3.	ID 002	Odpis DHM dle vytvořeného odpisového plánu	933 000	551	082
4.	FP001	Pořízení DDHM	363 616	042	-
		DPH 21%	76 384	343	-
		Cena celkem	440 000	-	321
5.	ID003	Zařazení DDHM do užívání	440 000	029	042
6.	ID004	Odpis 100% DDHM dle vnitřních předpisů	440 000	551	089
7.	FP001	Pořízení materiálu – kámen ke zpracování	814 004	111	-
		DPH 21%	170 996	343	-
		Cena celkem	985 000	-	321
8.	ID005	Převod materiálu na sklad	814 004	112	111
9.	ID006	Úhrada FP003 za nakoupený majetek z BÚ	6 425 000	321	261
10.	VPD01	Úhrada nájemného na 1/2013	20 000	518	-
		DPH 21%	4 200	343	-
		Cena celkem	24 200	-	211
11.	ID007	Předpis nájemného na 2/2013	20 000	381	-
		DPH 21%	4 200	343	-
		Cena celkem	24 200	-	321

Vzhledem k volbě způsobu přechodu podnikání pod právnickou osobu formou prodeje majetku, nebudou aktiva pořízená za úplaty vykazována ve vlastního kapitálu společnosti, jehož součástí je i rozvahová položka základní kapitál viz Tab. 3.8. Dlouhodobý hmotný majetek bude vykázán na konci účetního období v položce B.II. Dlouhodobý hmotný majetek, pořízené zásoby budou vykázány v položce C.I. Zásoby. Tyto dvě položky ovlivní stranu aktiv. Na straně pasiv bude vykázán v položce B.II.1 Dlouhodobý závazek z obchodních vztahů týkající se postupné úhrady přijaté faktury za pořízení výše uvedených složek obchodního majetku.

Tab. 3.8 – Výňatek z rozvahy, část A.I. Základní kapitál

Položka PASIV			Běžné období	Minulé období
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068		
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069		
1	Základní kapitál	070		
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
3	Změny základního kapitálu	072		

Zdroj: Výňatek z tiskopisu Účetní závěrka pro podnikatele 2012 v plném rozsahu.

Tab. 3.9 – Dopad pořízeného majetku na rozvahu společnosti s.r.o. (v tis. Kč)

AKTIVA		PASIVA	
Dlouhodobý hmotný majetek:	5 440	Vlastní kapitál:	200
Samostatné movité věci	5 000	Základní kapitál	200
Drobný dlouhodobý HM	440	Dlouhodobé závazky:	6 425
Zásoby:	985	Závazky z obch.vztahů	6 425
Materiál	985		
Finanční majetek:	200		
Pokladna	200		
Aktiva celkem	6 625	Pasiva celkem	6 625

3.3.3 Zhodnocení variant vkladu a prodeje části obchodního majetku

Postupný převod majetku na novou společnost je v praxi nejčastější forma přechodu podnikání z OSVČ na společnost s.r.o. Tento postup uplatňují především individuální podnikatelé, kteří nedisponují příliš velkým obchodním majetkem. Jeden z největších rozdílů mezi variantou vkladu a prodeje části majetku plyne z dopadu na majetkovou strukturu nabyvatele. Zatímco při koupi majetku účtuje ÚJ výsledkově, při nabytí majetku vkladem účtuje rozvahově. To má za následek zvýšení základního kapitálu společnosti. Vyšší ZK může

v budoucnu vést k několika výhodám, např. společnost působí důvěryhodněji v obchodních vztazích nebo může mít snadnější přístup k cizím zdrojům financování.

Z pohledu OSVČ je odlišným aspektem pro obě dvě možnosti přechodu protihodnota za vkládaný či prodaný majetek FO. Při vkladu majetku získá podnikatel obchodní podíl v hodnotě dle znaleckého ocenění. Nabytí tohoto podílu nemá pro podnikatele daňové důsledky. Při prodeji majetku je protihodnotou příjem z titulu prodeje majetku, který podléhá dani z příjmů FO. Z pohledu financování je v tomto případě pro společnost výhodnější vklad majetku z důvodu finanční nenáročnosti.

Daňový pohled na vklad a prodej majetku je také odlišný. Zákon o dani z příjmů nepovažuje pořízení majetku jako daňově uznatelný náklad. Základem daně z příjmů PO se stane postupně – u zásob v okamžiku jejich spotřeby, u dlouhodobého majetku prostřednictvím daňových odpisů. Pro společnost s.r.o. není výše daňových odpisů totožná. Při vkladu pokračuje ÚJ v daňových odpisech započatých původním vlastníkem – vkladatelem. V roce přijetí vkladu si ÚJ uplatní $\frac{1}{2}$ odpis dle stávajícího odpisového plánu. Pokud je majetek pořízen koupí, i když není „nový“, pohlíží se na něj jako na nově pořízený. Účetní jednotka si stanoví vlastní odpisový plán a má možnost vyjádřit pomocí odpisů opotřebení DHM v plné výši pořizovací ceny. OSVČ má možnost uplatnit si v obou případech pouze $\frac{1}{2}$ odpis dle vlastního odpisového plánu. Daňové odpisy jako způsob optimalizace daňové povinnosti jsou výhodné jak pro OSVČ, tak i pro společnost s.r.o. v případě prodeje majetku.

Důležitým rozdílem, na který je třeba upozornit, je pohled na vklad a prodej zásob. Zatímco při vkladu zásob má vkladatel povinnost si zvýšit daňový základ o jejich jmenovitou hodnotu dle evidence, při jejich prodeji pouze upraví daňový základ o jejich případný rozdíl v ocenění mezi oceněním dle evidence a oceněním dle znaleckého posudku.

Novela zákona DPH platná od 1. 1. 2009 pohlíží na vklady jednotlivých věcí v podobě hmotného i nehmotného majetku vždy za zdanitelné plnění, pokud vkladatel při nabytí vkládaného majetku uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty (§ 13 odst. 4 písm. f) a § 14 odst. 3 písm. f) ZDPH). Za zdanitelné plnění se také považuje převod vlastnického práva za úplatu (§ 13 odst. 3 písm. a). Vklad i prodej majetku je z pohledu daně z přidané hodnoty nerozdílný.

3.4 Přejchod na společnost s.r.o. a okamžité ukončení podnikání OSVČ

Podnikatel p. Kotráš má nyní založenou společnost s.r.o., ale nadále podniká i formou OSVČ. Podnikání jako OSVČ plánuje však ukončit a veškeré podnikatelské aktivity vykonávat prostřednictvím společnosti Kamenictví Kotráš s.r.o. Rozhodný den pro přechod podnikání z OSVČ na PO prozatím nebyl stanoven. Podnikatel má na výběr dvě možnosti, jak tento přechod provést:

- 1) vkladem celého podniku (bod 3.4.1),
- 2) prodejem celého podniku (bod 3.4.2).

Podnik lze vyčlenit i na základě daňové evidence vedené podnikatelem. Důležitá je skutečnost, že podnik je věc hromadná. Nelze z ní vyjmout jednotlivé složky. Proto se zde jedná o transakce s podnikem jako celkem. Výjimkou jsou veřejnoprávní závazky a pohledávky podnikatele, které nelze prodat ani vložit. Tyto musí být při prodeji či vkladu podniku vyčleněny. V následující Tab. 3. 10 je uvedena struktura podniku individuálního podnikatele (OSVČ), ze které bude při zpracování a aplikaci variant vkladu a prodeje podniku vycházeno.

Tab. 3.10 – Rozvaha OSVČ – Romana Kotráše před vkladem podniku (v tis.Kč)

AKTIVA		PASIVA	
Dlouhodobý hmotný majetek:	10 822	Vlastní kapitál:	11 165
Pozemky	1 355	Účet individ. podnikatele	11 165
Stavby	6 180	Krátkodobé závazky:	615
- Oprávky ke stavbám	1 322	Závazky z obch.styku	398
Samostatné movité věci	9 921	Závazky k zaměstnancům	134
- Oprávky k SMV	5 312	Závazky na soc.zabezpečení	52
Zásoby:	1 925	Daňové závazky	31
Materiál	1 149	Bankovní úvěry a výpomoci:	2 000
Nedokončená výroba	358	Dlouhodobý bankovní úvěr	2 000
Výrobky	418		
Krátkodobé pohledávky:	688		
Pohledávky z obch.styku	688		
Finanční majetek:	345		
Pokladna	26		
Bankovní účet	319		
Aktiva celkem	13 780	Pasiva celkem	13 780

3.4.1 Vklad podniku podnikatele

I když je tato forma převodu podnikání pod kapitálovou společností poměrně zdlouhavá a také finančně náročná, plynou z ní i výhody. Dle § 5 ObchZ se podnikem rozumí soubor hmotných, nehmotných i osobních složek podnikání. K podniku dále náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží mu k provozování podniku. Podnik je věc hromadná. Jelikož zde podnikatel vkládá celý svůj podnik, přechází na nástupnickou společnost kromě obchodního majetku a jiných penězi ocenitelných hodnot i všechna práva a povinnosti OSVČ. Podnikatel tedy nemusí rušit obchodní smlouvy ani uzavírat nové. V návaznosti na informační povinnost pouze informuje své obchodní partnery (např. formou doporučeného dopisu), zaměstnance, věřitele a jiné zainteresované osoby o změně nových údajů a to IČ, DIČ, číslo bankovního účtu a jiné potřebné údaje. Věřitelé obvykle při postupu změny právní formy podnikání pod právnickou osobu pouze vyžadují dostatečné finanční zajištění. Pro potřeby ocenění podniku je nutností ocenění znalcem popř. soudním expertem, jehož výše ocenění se pohybují od 40 000 Kč bez DPH v závislosti na velikosti podniku.

Vklad podniku lze uskutečnit pouze na základě smlouvy o vkladu upravené (§ 59 ObchZ). Předpokládá se, že tuto vkladatel sepsal. Zavazuje se v ní odevzdat společnosti (příjemci vkladu) svůj podnik a převést vlastnické právo k podniku. Nabývající společnost se naopak zavazuje smlouvou převzít veškeré závazky vkladatele, které s podnikem souvisí. Kupující je povinen se zavázat k převzetí těchto závazků. Pokud by tak neučinil, mělo by to za následek neplatnost smlouvy o vkladu podniku z důvodu chybějící podstatné náležitosti ve smlouvě. (Mírčevská, 2009)

Na základě znaleckého ocenění veškerých složek podniku byla jeho celková výše vyčíslena na částku 14 000 000 Kč. Výše tohoto ocenění zahrnuje veškerý majetek, pohledávky do roku 2010 a závazek vůči bance (úvěr). Splácení závazku prozatím dle dohodnutých podmínek nezačalo. Aby bylo možné závazek převést na společnost Kamenictví Kotráš s.r.o., vyžádala si banka opis vkladů dle znaleckého ocenění tak, jak budou vklady zapsány do základního kapitálu společnosti. Banka si tak ověřuje, zda bude mít podnik dostatek finančních či hmotných prostředků na splácení závazku do budoucna. V případě vkladu podniku není nutné, aby společnost Kamenictví Kotráš s.r.o. disponovala finančními prostředky na úhradu přijatého podniku. Není nutné ani výši ocenění splácet. Z tohoto hlediska jde o téměř totožnou situaci jako v bodě 3.4 Vklad části obchodního OSVČ.

Účetní a daňové dopady vkladu podniku pro OSVČ

Z pohledu vkladatele jde jednoduše o kapitálovou akvizici. Vklad podniku mu přináší zisk buď rozhodujícího nebo podstatného vlivu. Vkladem podniku do jiné společnosti podnikatel buď podíl na společnosti získá, v případě společnosti Kamenictví Kotráš s.r.o. svůj podíl zvyšuje. Hodnota tohoto podílu neovlivní přímo základ daně OSVČ. Podnikatel vede daňovou evidenci. Z této vyřadí postupně všechna aktiva, která jsou součástí vkládaného podniku v účetních cenách. Pokud jde o dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, může si podnikatel v roce vkladu podniku uplatnit $\frac{1}{2}$ odpis z ne zcela odepsaného majetku. Výše tohoto odpisu v roce vkladu činí dle evidence 498 000 Kč. Součástí vkládaného podniku jsou také pozemky a budovy. V případě vkladu podniku se považují nemovitosti za úplatný převod a podléhají tak dani z převodu nemovitostí se sazbou 3 % základu daně. Podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, je vklad nemovitosti od daně z převodu nemovitostí osvobozen, pokud je splněna podmínka, že do 5 let od splacení vkladu nezanikne účast společníka na společnosti a nemovitost mu nebude vrácena (§ 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb.). Vkladatel však musí daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí podat, ale odvod se neprovádí. OSVČ v rámci podniku vkládá také zásoby, které již byly uhrazeny a jejich výše snížila základ daně z příjmů OSVČ. Pro podnikatelskou činnost OSVČ v době vkladu ztratily zásoby význam. Z tohoto důvodu si OSVČ musí o hodnotu zásob zvýšit ZD. Předmětem vkladu jsou také pohledávky. K těmto podnikatel netvořil žádné opravné položky, nemá tedy s tím související povinnost tyto opravné položky rušit. Dle § 23 odst. 13 ZDP je však nutné, aby podnikatel FO také zvýšila ZD z příjmů o jejich jmenovitou hodnotu. Významnou položku při vkladu podniku by mohla tvořit DPH. Dle § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) ZDPH není vklad podniku předmětem této daně.

Tab. 3.11 – Rozvaha OSVČ – Romana Kotráše po vkladu podniku (v tis.Kč)

AKTIVA		PASIVA	
Dlouhodobý fin.majetek:	11 196	Vlastní kapitál:	11 165
Obchodní podíl	11 196	Účet individ.podnikatele	11 165
		Krátkodobé závazky:	31
		Daňové závazky	31
Aktiva celkem	11 196	Pasiva celkem	11 196

Účetní a daňové dopady vkladu podniku pro společnost s.r.o.

Z pohledu nabyvatele vkládaného podniku jde o majetkovou akvizici – forma spojování podniku. Pro společnost s.r.o. je ze všeho nejdůležitější ocenění celého podniku jako celku. Ocenění vždy musí provést znalec, ale příjemce vkladu ve smyslu ustanovení § 24 odst. 3 ZoÚ má možnost výběru ze dvou způsobů ocenění:

1. ocenění účetními cenami,
2. ocenění dle zvláštního právního předpisu.

V souvislosti s výběrem z výše uvedených způsobů ocenění vznikne společnosti oceňovací rozdíl nebo goodwill. Oceňovací rozdíl je rozdíl mezi oceněním podniku jako celku a oceněním jednotlivých složek majetku vedeného v evidenci ÚJ, ze které bylo právo k podniku převedeno (§ 7 odst. 10 Vyhl.). Jednotlivé majetkové složky vloženého podniku se sníží o závazky FO. Oceňovací rozdíl může mít jak kladnou, tak i zápornou hodnotu a ÚJ jej účtuje prostřednictvím účtové skupiny 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku, konkrétně na účtu 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Vzniklý oceňovací rozdíl se odepisuje účetně pouze rovnoměrně, a to po dobu 180 měsíců. Pokud jde o kladný oceňovací rozdíl, odepisuje se nepřímo na vrub nákladů účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy a komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů, konkrétně na účtu 557 – Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu. V případě záporného rozdílu ocenění účtuje ÚJ ve prospěch výnosu v účtové skupiny 64-Jiné provozní výnosy, na účtu č. 648 – Ostatní provozní výnosy.

V případě volby nabyvatele podniku druhé z výše uvedených variant, vznikne ÚJ goodwill. Zde se jedná o rozdíl mezi oceněním podniku jako celku a individuálním znaleckým oceněním jednotlivých složek vloženého podniku sníženého o převzaté závazky (§ 6 odst. 2 písm. d) Vyhl.). Volba znaleckého ocenění majetkových složek má mnohdy reálnější ocenění než tomu tak je v případě přejímání účetních cen vkladatele. Tento rozdíl účtuje účetní jednotka v rámci nehmotného majetku na účtu 015 – Goodwill. Stejně jako oceňovací rozdíl může být i goodwill kladný nebo záporný. Účetní odpisy jsou zde kratší, a to 60 měsíců odpisování rovnoměrným způsobem. Účetní případ odpisu goodwillu vytváří účetní jednotka prostřednictvím oprávek na účtu 075 – Oprávek ke goodwillu a následně podle výsledku ocenění – kladný goodwill na vrub nákladů přes účet 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, záporný pak ve prospěch výnosu přes účet 648 – Jiné provozní výnosy.

Z pohledu zákona o daních z příjmů lze odpisy oceňovacího rozdílu i goodwillu uplatnit v daňovém přiznání jako odpis daňově uznatelný pouze za předpokladu, že majetek a jiné oceněné hodnoty byly pořízeny za úplatu. V případě vkladu lze odpisy zohlednit pouze účetně dle Vyhl., při transformaci výsledku hospodaření na daňový základ budou tyto odpisy tvořit připočitatelnou položku k základu daně.

Tab. 3.12 – Účetní operace související s přijatým vkladem podniku (v tis.Kč)

Č.	Popis účetní operace	Kč	MD	D
1.	Počáteční stav základního kapitálu	200	-	411
2.	Znalecké ocenění vkladu	11 416	395	419
3.	Převzetí aktiv			
	a) pozemky	1 355	031	395
	b) stavby	4 858	021	395
	c) samostatné movité věci	4 609	022	395
	d) materiál	1 149	112	395
	e) nedokončená výroba	358	121	395
	f) výrobky	418	123	395
	g) pohledávky	688	311	395
	h) pokladní hotovost	26	211	395
	i) peněžní prostředky na BÚ	319	221	395
4.	Převzetí pasiv			
	a) závazky z obchodního styku	398	395	321
	b) závazky vůči zaměstnancům	134	395	331
	c) závazky na sociální zabezpečení	52	395	336
	d) dlouhodobý bankovní úvěr	2 000	395	461
5.	Vznik oceňovacího rozdílu	220	097	395
4.	Zápis zvýšení ZK do OR (nabytí vlastnictví k vkladům)	11 416	419	411

Znalcem stanovená hodnota vkladu činila 14 mil. Kč. Výše vkládaných závazků, jakožto součást podniku, činila 2 584 000 Kč. Celkem se tedy do ZK společnosti Kamenictví Kotráš s.r.o. promítne rozdíl obou částek, tj. $14\,000\,000 - 2\,584\,000 = 11\,416\,000$ Kč.

Společnost s.r.o. se rozhodla, že převezme majetkové složky v účetním ocenění dle evidence vkladatele. Vzhledem k výši stanovené „kupní ceny“ podnik na částku 14 000 000 Kč, je znalecké ocenění na částku vyšší, než je jeho účetní ocenění. V souvislosti s oceněním hodnot vkládaného podniku vznikne společnosti dle povahy oceňovací rozdíl. K výpočtu oceňovacího rozdílu je důležité porovnání obratu na stranách účtu 395-Vnitřní zúčtování viz Tab. 3.13. Z výsledku porovnání obrátů vzejde oceňovací rozdíl kladný (Obrat MD > Obrat D) nebo oceňovací rozdíl záporný (Obrat MD < Obrat D).

Tab. 3.13 – Vyjádření oceňovacího rozdílu (v tis.Kč)

Rozdíl z ocenění složek podniku	Obrat MD	Obrat D
Účet 395-Vnitřní zúčtování	14 000	13 780
Oceňovací rozdíl		220

Společnosti Kamenictví Kotráš s.r.o. vznikl v souvislosti s oceněním kladný oceňovací rozdíl ve výši 220 000 Kč. Účetně lze oceňovací rozdíl odepisovat 180 měsíců, do daňově uznatelných nákladů se však výše oceňovacího rozdílu nepromítne.

Výpočet měsíčního odpisu dle vzorce 2.1

$$\frac{220000}{180} = 1\,223 \text{ Kč}$$

ÚJ již zaúčtovala veškeré účetní operace, které souvisí s vkladem podniku. Společnost si nyní sestavila rozvahu po zápisu vkladu podniku, aby zjistila, jak se přijaté majetkové složky promítnou v položce základní kapitál. Při účtování a vykazování přijatých hodnot do společnosti se musí ÚJ stejně jako v případě OSVČ řídit také ČÚS, především ČÚS č.012 – Změny vlastního kapitálu a ČÚS č.014 – Dlouhodobý finanční majetek.

Jak již bylo v předchozím textu zmíněno, veškeré daňové dopady u společnosti s.r.o., která je příjemcem vkladu, jsou podmíněny způsobem, jakým společnost zaúčtuje vkladem nabytý podnik. Příjemci podniku vznikl v souvislosti s oceněním oceňovací rozdíl, který však v případě vkladu podniku není daňově účinný. Společnost bude odpisovat oceňovací rozdíl účetně, což značí, že při transformaci výsledku hospodaření ÚJ na daňový základ, bude výše účetních odpisů za celé zdaňovací období tvořit připočitatelnou položku k základu daně z příjmů PO. Společnost, která nabyla aktiva vkladem podniku FO, pokračuje při odpisování hmotného majetku dle odpisového plánu stanoveným původním vlastníkem tj. vkladatelem. Jelikož mohou být součástí vkládaného podniku také pohledávky a závazky, postupuje se stejně jako v případě prodeje podniku, tzn. úhrada nabytých pohledávek a závazků nevstupuje do ZD z příjmů společnosti.

Z pohledu ZDPH je způsob vkladu podniku do nové společnosti výhodný. Od 1. 1. 2009 tento zákon upravuje nově vklady a jejich zdanění do společnosti. Vklad podniku se dle § 2 zákona nepovažuje za předmět DPH. Pokud by společnost nebyla ke dni zápisu vkladu podniku do obchodního rejstříku plátcem DPH, měla by povinnost podat registrační

příhlášku k DPH do 15 dnů ode dne jeho zápisu. Společnost Kamenictví Kotráš s.r.o. je již od svého vzniku registrovaným plátcem DPH.

Tab. 3.14 – Rozvaha společnost s.r.o. po přijetí vkládaného podniku (v tis. Kč)

AKTIVA		PASIVA	
Dlouhodobý hmotný majetek:	11 042	Vlastní kapitál:	11 616
Pozemky	1 355	Základní kapitál	200
Stavby	4 858	Změny základního kapitálu	11 416
Samostatné movité věci	4 609	Krátkodobé závazky:	584
Oceňovací rozdíl	220	Závazky z obch.styku	398
Zásoby:	1 925	Závazky k zaměstnancům	134
Materiál	1 149	Závazky na soc.zabezpečení	52
Nedokončená výroba	358	Bankovní úvěry a výpomoci:	2 000
Výrobky	418	Dlouhodobý bankovní úvěr	2 000
Krátkodobé pohledávky:	688		
Pohledávky z obch.styku	688		
Finanční majetek:	545		
Pokladna	226		
Bankovní účet	319		
Aktiva celkem	14 200	Pasiva celkem	14 200

3.4.2 Prodej podniku FO

Poslední ze zkoumaných variant přechodu z OSVČ na společnost Kamenictví Kotráš s.r.o. je prodej celého podniku individuálního podnikatele Romana Kotráše. Jedná se o transakci spojení podniků, která patří do kategorie majetkových akvizic. Právní podstatu prodeje podniku řeší stejně jako v případě vkladu podniku jednotlivá ustanovení obchodního zákoníku. Podnik je také prodáván jako celek, tj. soubor hmotných, nehmotných i osobních složek podnikání (§ 5 ObchZ). Prodej lze uskutečnit pouze na základě platné smlouvy o prodeji podniku, jejíž právní úpravou se zabývají § 476 až § 488a. Na základě této smlouvy se prodávající zavazuje odevzdat kupujícímu podnik a převést na něj vlastnické právo k podniku a kupující se zavazuje převzít závazky prodávajícího související s podnikem a zaplatit kupní cenu. Smlouva vyžaduje vždy písemné vyhotovení. Mezi podstatnou část smlouvy patří kupní cena podniku. Kupní cena podniku je vždy věcí dohody obou stran. Obvykle se při jejím stanovení vychází z evidence o majetkových složkách a jiných hodnotách spojených s převáděným podnikem. Ve smlouvě musí být buď uvedena výše dohodnuté kupní ceny nebo způsob, jakým by mohla být kupní cena stanovena. (Mirčevská, 2009)

I když žádný zákonný předpis nenařizuje ocenění podniku při jeho prodeji znalcem, v případě prodeje OSVČ do společnosti s.r.o., jejíž je společníkem, se ocenění znalcem jeví jako vhodné. V této situaci jde o transakci mezi spřízněnými osobami. Aby nebylo možné tuto transakci zpochybnit, je nutné prokázat, že jde o cenu obvyklou.

Účetní a daňové dopady prodeje podniku pro OSVČ

Z pohledu účetnictví či daňové evidence je pro prodávajícího důležité správně určit okamžik transakce. O úbytku aktiv a jiných hodnot lze účtovat pouze na základě účetního případu. Uskutečnění účetního případu prodeje podniku je den nabytí platnosti smlouvy o prodeji podniku. Předmětem prodeje jsou však také nemovitosti. Zde se okamžiku uskutečnění účetního případu liší. V případě, že jsou předmětem prodeje či vkladu i nemovitost, tak se uskutečněním účetního případu považuje den doručení návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí. Doporučením může být situace, aby oba dva rozhodné okamžiky byly shodné.

K datu prodeje je nutné provést mimořádnou inventarizaci aktiv a závazků včetně mimoúčetních. Jde o prodej podniku jako celku. I když žádný zákon či účetní předpis inventarizaci nenařizuje, podnikatel musí prokázat, že údaje obsažené ve své evidenci jsou pravdivé a úplné. Prodej podniku je upraven mimo jiné také ČÚS č.011 – Operace s podnikem, v jehož rozporu nesmí být účetní souvislosti u obou zúčastněných stran. Konkrétně bod 2.3 upravuje postup účtování při prodeji podniku nebo jeho části. V případě vedení daňové evidence se tento postup zohlední.

Účetní jednotka ze své evidence vyřadí postupně všechna prodaná aktiva, která jsou součástí prodávajícího podniku, a to v účetních cenách. Pokud jde o dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, může si OSVČ v roce uskutečnění prodeje podniku uplatnit 1/2 odpis z ne zcela odepsaného majetku. Výše tohoto odpisu v roce vkladu činí dle evidence 498 000 Kč. Ve své evidenci zachytí pohledávku za společností s.r.o. ve výši dohodnuté kupní ceny 11 000 000 Kč. Vzniklá pohledávka se bude ÚJ snižovat v závislosti na její splatnosti a úhradách.

Transakce prodeje podniku proběhne mezi spojenými osobami. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby prodejní cena byla stanovena jako cena obvyklá. Cenou obvyklou lze prokázat např. znaleckým oceněním. Toto bylo provedeno a dle znaleckého posudku je ocenění

podniku na částku 11 000 000 Kč. Každý podnikatelský subjekt zajímá, zda je vzniklá transakce zisková či ztrátová. Výpočet výsledku transakce prodeje podniku vykresluje následující Tab. 3.15.

Tab. 3.15 – Výpočet ziskovosti prodeje podniku FO (v tis.Kč)

	Aktiva	Pasiva
Prodej aktiv	13 780	
Prodej (převod) závazků		2 584
Prodejní cena		11 000
Výsledek z prodeje	Ztráta	196

Výsledek z prodeje podniku je OSVČ ztráta ve výši 196 000 Kč. Co se týče této ztráty, ZDzP v tomto případě umožňuje uplatnění ztráty z prodeje podniku v plné výši do uznatelných nákladů (výdajů).

Tab. 3.16 – Rozvaha OSVČ po uskutečnění transakce prodeje podniku (v tis. Kč)

AKTIVA		PASIVA	
Pohledávka z titulu prodeje	11 000	Vlastní kapitál:	10 969
		Účet individ.podnikatele	11 165
		Výsledek hospodaření	- 196
		Krátkodobé závazky:	31
		Daňové závazky	31
Aktiva celkem	11 000	Pasiva celkem	11 000

OSVČ vede daňovou evidenci. Z tohoto pohledu mu do základu daně z příjmů vstupuje příjem z prodeje podniku dle znaleckého posudku, pokud bude jednorázově uhrazen v jednom zdaňovacím období. V případě úhrady formou splátek do ZD vstupuje pouze výše splátek přijatých v daném zdaňovacím období. Dále musí daňový základ zvýšit o hodnotu všech postupovaných závazků mimo daňových, tj. 2 584 000 Kč. Součástí podniku, který OSVČ prodává, tvoří i zásoby, které podnikatel uplatnil při nákupu jako daňově uznatelný výdaj. Při prodeji byla cena zásob stanovena znalcem na 2 000 000 Kč, jejich účetní hodnota činila 1 925 000 Kč. O rozdíl mezi oběma částkami, tj. 75 000 Kč, musí FO zvýšit daňový základ.

Dle § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) ZDPH není prodej podniku předmětem DPH. Pokud by společnost s.r.o. (kupující) nebyla registrována k datu prodeje jako plátce DPH, měla by povinnost podat do 15 dní přihlášku k její registraci k DPH. Dnem nabytí majetku by se stala plátcem. PO však jako plátce DPH již registrována je.

OSVČ dále musí podat priznání k dani z převodu nemovitosti, jelikož jde o úplatný převod vlastnictví práva k nemovitostem.

Účetní a daňové dopady prodeje podniku pro společnost s.r.o.

V předcházející kapitole věnované vkladu podniku se společnost s.r.o. jakožto příjemce vkladu rozhodla, že ocení přijaté složky vkládaného podniku na základě evidence vkladatele, tzn. účetní ocenění. V této souvislosti vznikl společnosti oceňovací rozdíl. ÚJ si pro ocenění složek nakoupeného podniku vybrala stejné ocenění. K výpočtu rozdílu v ocenění jednotlivých složek je východiskem účet 395-Vnitřní zúčtování, na základě kterého lze stanovit, zda je oceňovací rozdíl kladný či záporný.

Tab. 3.17 – Vznik rozdílu z ocenění přijatého podniku (v tis. Kč)

Rozdíl z ocenění složek podniku	Obrat MD	Obrat D
Účet 395-Vnitřní zúčtování	13 584	13 780
Oceňovací rozdíl		- 196

Společnosti Kamenictví Kotráš s.r.o. vznikl záporný oceňovací rozdíl viz. Tab. 3.17. Z účetního pohledu lze odepisovat i oceňovací rozdíl záporný, a to do výnosů ve prospěch účtové skupiny 64-Jiné provozní výnosy přes účet 648-Ostatní provozní výnosy a prostřednictvím účtu 098-Oprávký k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku. Účetně i daňově lze oceňovací rozdíl odepisovat rovnoměrně 180 měsíců a dle zákona o DzP je odpis daňově účinný pouze za předpokladu úplatně nabytého majetku, tzn. koupě podniku. Výše měsíčního odpisu oceňovacího rozdílu činí 1 089 Kč.

Tab. 3.18 – Účetní operace měsíčního odpisu oceňovacího rozdílu (v Kč)

Popis účetní operace	Částka	MD	D
Odpis oceňovacího rozdílu (záporného)	1089	098	648
Převod oceňovacího rozdílu při odepsání	1089	097	098

Tab. 3.19 – Účetní operace společnosti související s pořízením podniku (v tis.Kč)

Č.	Popis účetní operace	Kč	MD	D
1.	Počáteční stav základního kapitálu	200	-	411
2.	Převzetí aktiv			
	a) pozemky	1 355	031	395
	b) stavby	4 858	021	395
	c) samostatné movité věci	4 609	022	395
	d) materiál	1 149	112	395
	e) nedokončená výroba	358	121	395
	f) výrobky	418	123	395

	g) pohledávky	688	311	395
	h) pokladní hotovost	26	211	395
	i) peněžní prostředky na BÚ	319	221	395
3.	Převzetí pasiv			
	a) závazky z obchodního styku	398	395	321
	b) závazky vůči zaměstnancům	134	395	331
	c) závazky na sociální zabezpečení	52	395	336
	d) dlouhodobý bankovní úvěr	2 000	395	461
4.	Závazek z titulu koupě podniku	11 000	395	372
5.	Vznik oceňovacího rozdílu	-196	097	395

Po zaúčtování všech účetních operací související s přijatými aktivy, závazky a vzniklém oceňovacím rozdílu, může společnost Kamenictví Kotráš s.r.o. sestavit rozvahu. Pro společnost je rozhodující, že pořízení koupí nemá dopad na základní kapitál společnosti. Výše základního kapitálu ÚJ zůstane stejná jako v době před transakcí koupě podniku.

Společnost s.r.o. na převzaté majetkové složky pohlíží jako na nově pořízený majetek a tudíž se na něj nevztahuje daňová regulace dle zákona o dani z příjmů v návaznosti na předchozího původního vlastníka. Společnost si stanoví vlastní odpisový plán na základě vstupní ceny dle posudku znalce v prvním roce odepisování tzn. v roce koupě podniku. Společnost nabytá od osoby samostatně výdělečně činné také závazky a pohledávky. Jejich následná úhrada nevstupuje účetní jednotce do základu daně z příjmů PO a je nutné jejich úhradu, při transformaci výsledku hospodaření společnosti na daňový základ, vyloučit.

Tab. 3.20 – Rozvaha společnosti s.r.o. po koupi podniku (v tis. Kč)

AKTIVA		PASIVA	
Dlouhodobý hmotný majetek:	10 626	Vlastní kapitál:	200
Pozemky	1 355	Základní kapitál	200
Stavby	4 858	Dlouhodobé závazky:	11 000
Samostatné movité věci	4 609	Závazky z obch.vztahů	11 000
Oceňovací rozdíl	- 196	Krátkodobé závazky:	584
Zásoby:	1 925	Závazky z obch.styku	398
Materiál	1 149	Závazky k zaměstnancům	134
Nedokončená výroba	358	Závazky na soc.zabezpečení	52
Výrobky	418	Bankovní úvěry a výpomoci:	2 000
Krátkodobé pohledávky:	688	Dlouhodobý bankovní úvěr	2 000
Pohledávky z obch.styku	688		
Finanční majetek:	545		
Pokladna	226		
Bankovní účet	319		
Aktiva celkem	13 784	Pasiva celkem	13 784

Pro DPH platí stejné pravidlo, jako v případě vkladu podniku. Prodej podniku není předmětem DPH. V případě, že by společnost, která podnik pořizuje, nebyla v době uskutečnění transakce prodeje podniku plátcem DPH, stává se plátcem ode dne nabytí majetku. Od tohoto dne by měla společnost 15 denní lhůtu na podání přihlášky k registraci k DPH.

3.4.3 Zhodnocení variant vkladu a prodeje podniku

Vklad podniku má věcně nejbližší převodu podnikání z OSVČ na kapitálovou společnost s.r.o. Jde ale o poměrně komplikovanější řešení, což plyne ze zdoluhavého a složitého procesu vkladu. Prodej podniku představuje rychlejší formu převodu podnikání pod PO ve srovnání s vkladem podniku. I tak je příprava prodeje a samotná transakce časově náročná. Výsledkem vkladu podniku je společnost, která disponuje vysokým základním kapitálem, což může v obchodních vztazích a pro jiné věřitele působit velmi důvěryhodně. Z koupe podniku vzejde společnost se standardním základním kapitálem. Prodej podniku je spojen s finanční náročností pro kupující společnost. Protihodnotou při prodeji je kupní cena, zatímco při vkladu podniku je protihodnotou obchodní podíl na společnosti, což nevyžaduje potřebu finančních prostředků. Pro příjemce či nabyvatele podniku je tedy dle autora práce výhodnější vklad podniku.

Výhodou obou dvou variant je bezesporu skutečnost, že prodejem i vkladem podniku lze na společnost s.r.o. převést i závazky, které nelze jinak samostatně do společnosti prodat či vložit. Stejně tak tomu je v případě pracovněprávních vztahů. Při prodeji i vkladu podniku dochází k jejich převodu na nabývací společnost společně i s jinými soukromoprávními, nájemními či úvěrovými vztahy.

Významnou roli u obou typů převodu podnikání z OSVČ hrají daňové odpisy. V případě vkladu i prodeje podniku si může OSVČ uplatnit ½ odpis ze zůstatkové ceny majetku dle vlastního odpisového plánu. Pro vkladatele (prodejce) neplyne z obou variant v tomto směru žádný rozdíl. Pro společnost s.r.o. to ale neplatí. Při koupi podniku se na pořízený majetek pohlíží jako na majetek nový, což značí, že ÚJ si stanoví vlastní odpisový plán na základě vstupní ceny. Nabytí majetku vkladem jako součást podniku znamená pro PO, že její jedinou možností je pokračovat v odpisování započatým původním vlastníkem. V roce nabytí majetku si uplatní ½ odpis a v následujících zdaňovacích obdobích bude pokračovat dle stanoveného odpisového plánu původního vlastníka.

Významnou roli při vkladu a prodeji podniku hraje problematika oceňování. Při vkladu podniku je vždy vyžadováno jeho znalecké ocenění, pro prodej znalecký posudek vyžadován není. Mohlo by se zdát, že pro FO by mohl být tedy prodej vhodnější. Podnikatel zde však narazil na situaci, kdy se jedná o transakci mezi spřízněnými osobami. Z tohoto důvodu je vhodné, aby i při prodeji podniku byla jeho výše oceněna znalecky. Výše ocenění podniku je rozhodující také pro společnost s.r.o. ÚJ má povinnost zařadit jednotlivé složky do účetnictví společnosti. Než tak učiní, musí vyřešit problém, který se týká ocenění jednotlivých složek přijímaného podniku. ÚJ má na výběr ze dvou způsobů ocenění – ocenění účetními cenami vkladatele (prodávajícího) nebo ocenění dle zvláštního právního předpisu. V okamžiku, že se ÚJ rozhodne pro jeden způsob, jakým jednotlivé složky podniku ocení, musí dodržet postupy s oceněním spojené. Ať už vznikne ÚJ goodwill nebo oceňovací rozdíl, které jsou výsledkem jednotlivých možností ocenění, zařadí je ÚJ do dlouhodobého majetku. Rozdíl mezi vkladem a prodejem podniku přichází v podobě daňově uznatelných odpisů. Zákon o DzP umožňuje daňově odepisovat oceňovací rozdíl či goodwill pouze v případě, že jde o rozdíl vzniklý v souvislosti s úplatně pořízeným majetkem. Dle otázky oceňování by se mohlo zdát, že prodej podniku je výhodnější pro obě zainteresované strany.

4 Analýza a zhodnocení

Ke změně právní formy podnikání mohou vést podnikatele jen dva okruhy důvodů, a to důvody ekonomické (úspora na daních, míra ručení za závazky nebo nutnost základního kapitálu) a důvody ostatní (vytvoření trvalých hodnot, zvětšení rozsahu podnikatelské činnosti popř. rozložení rizika). Tyto důvody se u jednotlivých typů podnikatelů mohou lišit. Záleží při tom na mnoha faktorech jako např. postoj k riziku, priority podnikání či rozvoj podnikatelských aktivit. Přejít z podnikatele FO na podnikání pod společností kapitálovou s sebou přináší řadu problematických situací a tyto ne vždy pro zainteresovaného podnikatele mohou být výhodné.

4.1 Analýza a srovnání podnikatelem zvolené varianty

Podnikatel plánuje v roce 2013 pokračovat ve své podnikatelské činnosti jako OSVČ. Důvodem byly především rozpracované a předem domluvené zakázky. Učinil ale rozhodnutí o tom, že již v roce 2013 by rád přesunul část své podnikatelské aktivity pod právnickou osobu. Pomocí ready-made společnosti si za úplaty založil kapitálovou společnost s.r.o., která nese název Kamenictví Kotráš s.r.o. Název plně nahrazuje firmu individuálního podnikatele Roman Kotráš – Zpracování kamene. Ze svého obchodního majetku vyčlenil položky aktiv, které se rozhodl předat do společnosti s.r.o. Nyní podnikatel čelil situaci, jakým způsobem majetek do své kapitálové společnosti předá. Dle platných právních předpisů ČR má možnost majetek do společnosti s.r.o. vložit či prodat. Každá z těchto možností má své výhody i nevýhody. Podnikatel zvolil variantu vkladu majetku z hlediska její protihodnoty. V následujících odstavcích bude srovnána varianta vkladu s možností prodeje majetku do společnosti s.r.o.

Dopad variant řešení na daň z příjmů

Při konstrukci daňového základu je nutné zohlednit všechny aktivní položky, které byly do společnosti s.r.o. předány. Důležitým faktorem, který nesmí být ve vztahu k dani z příjmů OSVČ opomenut, je získaná protihodnota. Do výpočtů není zahrnuta hlavní podnikatelská výdělečná činnost. Jde pouze o důsledky, které vznikly v souvislosti s průběhem transakce změny právní formy podnikání. Rozdílný pohled na obě varianty postupného přechodu na PO vystihuje Tab. 4.1.

Tab. 4.1 – Výpočet daně z příjmů OSVČ u jednotlivých řešení (v Kč)

Popis skutečnosti ovlivňující ZD	Prodej Aktiv	Vklad Aktiv
Daňové odpisy (1/2 odpis)	– 352 000	– 352 000
Zůstatková cena majetku	– 4 016 000	-----
Rozdíly v ocenění zásob	+ 20 000	+ 1 005 000
Přijatá úhrada za prodej aktiv	+ 5 309 620	-----
Výpočet daně z příjmů FO		
Základ daně	961 620	653 000
Základ daně zaokrouhlený	961 600	653 000
Daň z příjmů FO 15 %	144 240	97 950
Sleva na dani na poplatníka	24 840	24 840
Daňová povinnost	119 400	73 110

Z výpočtu, který je znázorněn v Tab. 4.1, vyplývá, že prodej majetku má o více než o polovinu větší dopad na výši daňové povinnosti. Příčinou této vyšší daně z příjmů je právě protihodnota ve formě kupní ceny 5 309 620 Kč, kterou OSVČ obdržela za prodaný majetek. Pokud by byl majetek postupně splácen, daňové zatížení by bylo rozděleno do více zdaňovacích období, čímž by šlo regulovat výši zdanitelných příjmů OSVČ (předem by však bylo nutné postupné snižování závazku smluvně upravit). V každém zdaňovacím období by podnikatel uplatnil ve svých zdanitelných příjmech pouze tu částku, kterou skutečně obdržel za prodaný majetek. Jak lze z výpočtu zpozorovat, tak největším negativem pro daňové zatížení v případě vkladu majetku jsou zásoby. Důvod je ten, že podnikatel vede daňovou evidenci a tudíž zásoby při jejich pořízení uplatnil jako daňově uznatelný výdaj. V případě prodeje musí být zásoby prodány za cenu obvyklou. Znalecké ocenění je na nižší částku než je jejich účetní ocenění. Podnikatel si při jejich pořízení uplatnil jako daňový výdaj právě účetní ocenění, z čehož vyplývá, že rozdíl v ocenění musí zohlednit ve svém výsledku hospodaření. Srovnání daňového zatížení obou variant z pohledu OSVČ tedy jasně hovoří v tomto případě ve prospěch varianty vkladu majetku do společnosti s.r.o.

Společnost Kamenictví Kotráš s.r.o. je kapitálovou společností s jediným statutárním orgánem, jediným vlastníkem. Proto je nutné nahlížet na vztah k dani z příjmů také z pohledu PO. Výše daně z příjmů PO hraje roli na výši zisku společnosti, který by mohl být vyplacen na základě obchodního podílu. Největší rozdíl mezi variantou vkladu a prodeje majetku plyne v odlišném pohledu na dlouhodobý majetek, který je součástí přechodu. Především odlišném pohledu z hlediska daňových odpisů. Pro společnost je výhodnější pořízení majetku za úplatu. Jde především o skutečnost, že při daňovém odepisování si ÚJ postupně uplatní plnou výši takto pořízeného majetku. Pořízení zásob vkladem či prodejem s sebou nepřináší žádné

rozdíly co se týče daně z příjmů PO. ÚJ si zásoby zaeviduje, do nákladů se dostanou v okamžiku jejich spotřeby.

Analýza souvislostí pronájmu nemovitosti

Otázka pronájmu nemovitostí má také souvislost s daní z příjmů OSVČ. V obou případech plyne podnikateli zdanitelný příjem ve výši 120 000 Kč za zdaňovací období. Vzhledem k tomu, že podnikatel má nemovitosti zařazené mezi obchodní majetek, nemohou být tyto příjmy zařazené do dílčího základu daně dle § 9 zákona o DzP. Příjmy z pronájmu majetku zde podléhají zdanění dle § 7 ZDzP. Částka, o kterou by se poplatníkovi zvýšila daňová povinnost, by v obou případech variant vkladu i prodeje majetku činila 18 000 Kč. Pro podnikatele FO mají tyto příjmy z pronájmu majetku další negativní dopad. Celková výše příjmů z pronájmu se zde zařazuje do § 7 ZDzP, tudíž příjmy vstupují také do vyměřovacího základu pro odvod sociálního a zdravotního pojištění. Pro podnikatele to znamená zvýšení za celé zdaňovací období na odvodech ZP 8 100 Kč (13,5 % z vyměřovacího základu), na odvodech SP o 17 520 Kč (29,2 % z vyměřovacího základu) za předpokladu, že by neuplatnil žádné uznatelné výdaje k pronájmu. Celkem by tedy na povinných odvodech zaplatil o 25 620 Kč za rok 2012 více viz následující výpočty.

Výpočet dílčích odvodů na SZP OSVČ

$$\mathbf{VZ = zisk \cdot 0,5} \quad (4.1)$$

$$\mathbf{SP = VZ \cdot 0,292} \quad (4.2)$$

$$\mathbf{ZP = VZ \cdot 0,135} \quad (4.3)$$

$$\mathbf{VZ = 120\,000 \cdot 0,5 = 60\,000\,Kč}$$

$$\mathbf{SP = 60\,000 \cdot 0,292 = 17\,520\,Kč}$$

$$\mathbf{ZP = 60\,000 \cdot 0,135 = 8\,100\,Kč}$$

$$\mathbf{\sum SZP = 17\,520 + 8\,100 = 25\,620\,Kč}$$

VZ – vyměřovací základ

SP – sociální pojištění

ZP – zdravotní pojištění

\sum SZP – součet sociálního a zdravotního pojištění.

Z pohledu společnosti s.r.o. jako nájemce, jsou splátky daňově uznatelným nákladem v plné výši. Společnosti se v konstrukci daně z příjmů PO sníží základ daně z příjmů PO o 120 000 Kč, daňová povinnost se tedy sníží o 22 800 Kč⁸.

Dopad DPH na vklad a prodej majetku

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty jasně vysvětluje, co je považováno za zdanitelná plnění, konkrétně za dodání zboží. Pro účely tohoto zákona se dodáním zboží rozumí právo nakládat se zbožím jako vlastník. Dle § 13 odst. 3 písm. a) se za dodání zboží považuje převod vlastnického práva za úplatu. Z této skutečnosti jednoduše vyplývá, že prodej jednotlivých majetkových složek je předmětem DPH a tudíž podléhá zdanění ve výši základní sazby daně 21 %. Dále se pro účely tohoto zákona rozumí dodáním zboží dle § 13 odst. 4 písm. f) vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku, pokud vkladatel při jeho nabytí uplatnil odpočet DPH. Vklad hmotného majetku do společnosti s.r.o. tedy stejně tak jako v případě prodeje majetku podléhá zdanění. Zásoby musí být prodány popř. vloženy do PO v ceně obvyklé, jako kdyby nešlo o spojené osoby. DPH tedy je stanovena v zákonem požadované výši a nehrozí zde podezření z daňového úniku ze strany správce daně. Z pohledu zákona o DPH zde není rozdíl mezi variantami vkladu a prodeje majetku. Podnikatel FO má povinnost odvést DPH svému místně příslušnému správci daně v zákonem stanovené výši, stejnou částku DPH má právo si nárokovat formou odpočtu společnost s.r.o. jako nový vlastník majetku.

Vyhodnocení variant postupného přechodu

V předešlém textu bylo zmíněno, že podnikatel FO si k částečnému převodu svého obchodního majetku do společnosti s.r.o. zvolil variantu vkladu majetku. Dle názoru autora diplomové práce byla jeho volba vkladu majetku, vzhledem k výše uvedeným skutečnostem, vhodným řešením. Z pohledu zdanění příjmů OSVČ je vklad méně výhodný pouze v případě vkladu zásob. To však souvisí se skutečností, že podnikatel si v minulém období uplatnil pořízení těchto převáděných zásob jako daňově uznatelný výdaj. Tyto zásoby již nebudou sloužit podnikateli OSVČ k dosažení, zajištění či udržení příjmů, proto je vklad zásob daňově uznatelným příjmem v plné výši. Výhodou variant prodeje majetku je oblast týkající se dlouhodobého hmotného majetku. OSVČ má možnost uplatnit si v roce vkladu ½ odpis

⁸ Daňová povinnost je vypočtena dle § 21 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění pro rok 2013.

dle odpisového plánu a zůstatkovou cenu prodaného majetku uplatnit formou daňově uznatelného nákladu. Zatímco v případě vkladu si uplatní pouze $\frac{1}{2}$ odpis dle odpisového plánu. Výhodné dopady má úplatný příjem DHM také pro společnost s.r.o., která má možnost stanovit si vlastní odpisový plán a nemá povinnost z hlediska daňových odpisů vážící se na původního vlastníka. Pro podnikatele OSVČ, vlastníka 100% obchodního podílu na společnosti s.r.o., byla nejdůležitější protihodnota vkladu. Vkladem do ZK společnost s.r.o. neohrozí po likvidní stránce, protože protihodnotou není přijetí finančních prostředků. I kdyby byl využit splátkový kalendář, v současné nejisté ekonomické situaci by mohla být splatnost jednotlivých splátek v ohrožení. Se zpožděnými splátkami by souvisely další náklady společnosti v podobě penále či smluvních pokut, které musí být obsahem smluvních podmínek, i když jde o osoby spojené.

4.2 Analýza převodu podniku OSVČ na společnost s.r.o.

OSVČ plánuje ukončit svoji podnikatelskou činnost v nejbližší době. Pro převod svého podniku pod společnost s.r.o. však nemá vybraný způsob. Smyslem následující analýzy je doporučit OSVČ, jakou z nabízených variant vkladu či prodeji podniku využít.

V aplikační části diplomové práce bylo zmíněno, že zkoumané varianty přechodu mají mnohdy několik aspektů společných. I když tomu tak je, u každé ze zkoumaných variant se vyskytují některé zásadní rozdíly. Výčet těchto rozdílů je uveden v následující Tab. 4.2.

Tab. 4.2 – Rozdílný pohled na vklad a prodej podniku obecně

Cíl	Vklad podniku	Prodej podniku
Základní dokument přechodu	Smlouva o vkladu podniku § 59 ObchZ	Smlouva o prodeji podniku § 476 – 488a ObchZ
Předpisy upravující účetní postup	ČÚS pro podnikatele č. 012- Změny vlastního kapitálu a ČÚS pro podnikatele č. 014- Dlouhodobý finanční majetek	ČÚS pro podnikatele č. 011- Operace s podnikem
Způsob účtování	Rozvahový	Výsledkový
Ocenění podniku	Dle posudku znalce	Znalecké ocenění není vyžadováno
Odpisy nabytých majetkových složek	Nabyvatel pokračuje v odpisech započatých původním vlastníkem	Nabyvatel si stanoví odpisy z kupní ceny nabytého majetku
Daňové odpisy rozdílu z ocenění	Nejsou daňově účinné	Goodwill i oceňovací rozdíl lze daňově odpisovat po dobu 60 měsíců
Protihodnota OSVČ	Podíl na obchodní společnosti	Prodejní cena podniku

Transakce s podnikem v kontextu daňových souvislostí

Daňové dopady bývají mnohdy nejdůležitějším faktorem při rozhodování o vkladu či prodeji podniku pro oba zúčastněné subjekty, přičemž každý z nich odpovídá samostatně za splnění svých daňových povinností.

Součástí podniku OSVČ jsou dle rozvahy viz Tab. 3.10:

- a) pozemky a stavby,
- b) samostatné movité věci,
- c) zásoby,
- d) pohledávky,
- e) finanční majetek,
- f) krátkodobé závazky,
- g) bankovní úvěr.

Vklad a prodej podniku z pohledu zákona o daních z příjmů

Prodej podniku představuje z pohledu prodávajícího výsledkovou transakci, jejíž důsledkem je vznik výsledku hospodaření. Tento se stává součástí základu daně z příjmů prodávajícího, i pokud jde o případ ztráty z prodeje podniku. Vkladem podniku se stává vkladatel vlastníkem obchodního podílu na společnosti, do níž byl vkládaný podnik vložen. Tento získaný podíl nemá dopad na daňový základ vkladatele.

Rozdílný pohled lze objevit v daňových odpisech DHM. V roce uskutečnění vkladu podniku si uplatní jak OSVČ, tak i nabývací společnost s.r.o. ½ odpis dle odpisového plánu a v následujících obdobích pokračuje nabývací společnost s.r.o. v odpisech započatých vkladatelem dle evidence. V roce uskutečnění prodeje podniku je situace pro prodávající OSVČ totožná, tzn. uplatní si ½ odpis dle odpisového plánu. Rozdíl však je z pohledu kupující společnosti s.r.o., která na DHM pohlíží jako na nově pořízený. Nevztahuje se tedy na ní regulace v návaznosti na předchozího vlastníka. Z toho vyplývá, že společnost s.r.o. si stanoví vlastní odpisový plán ze znaleckého ocenění jednotlivých složek majetku. Výše daňových odpisů se liší mezi vkladem a prodejem podniku pouze u společnosti s.r.o.

Odlišnost se nachází také v problematice ocenění podniku. Nyní není nutné brát v úvahu způsob ocenění jednotlivých složek podniku, a tím také vznik goodwillu nebo oceňovacího rozdílu. Při volbě varianty vkladu podniku není možné uplatnit tyto rozdíly

z ocenění pomocí daňových odpisů, zatímco prodej podniku tuto možnost nabízí. V případě prodeje podniku tedy vzniklý oceňovací rozdíl způsobí rovnoměrné zvyšování výsledku hospodaření společnost s.r.o. po dobu příštích 180 měsíců počínající prvním dnem měsíce, který následuje v souvislosti s datem přijetí podniku.

Další významnou majetkovou složku tvoří zásoby. Jejich převod na společnost s.r.o. oběmi variantami značí skutečnost, že pro OSVČ ztratily hospodářský význam, protože již nebudou OSVČ sloužit k dosažení, zajištění a udržení příjmů. V případě vkladu je nutné zvýšit základ daně u OSVČ o celou jejich jmenovitou hodnotu, zatímco v případě prodeje je nutné vypořádat jejich rozdíl v ocenění. Na zásoby je nutné pohlížet s náležitou pečlivostí. Důležitým aspektem, který zde hraje roli, je právě získaná protihodnota za podnik. V případě prodeje zásob, jde o transakci za úplatu. Pro prodávajícího to znamená zdanitelný příjem. V případě vkladu nejde o úplatný převod. Nevzniká OSVČ zdanitelný příjem z vkladu zásob. Je nutné však vypořádat skutečnost, že zásoby byly OSVČ uplatněny při jejich pořízení jako daňově uznatelný výdaj.

Důležitým ustanovením ZDzP je § 23 odst. 13. Ten vysvětluje, že OSVČ v případě vkladu pohledávek má povinnost zvýšit daňový základ. Pohledávky byly postoupeny v ceně účetní, z čehož vyplývá, že OSVČ si zvýší základ daně z příjmů FO o celou jejich jmenovitou hodnotu. Totéž platí v případě prodeje podniku, jehož součástí jsou pohledávky. Úhrada těchto pohledávek není pro společnost s.r.o. zdanitelným příjmem. Při transformaci VH na daňový základ je nutné jejich úhradu z daňového základu vyloučit. Obdobně se vychází také v případě závazků. OSVČ si při jejich vkladu či prodeji musí zvýšit základ daně, u společnosti s.r.o. jejich úhrada není daňově uznatelným nákladem, tzn. neovlivní základ daně z příjmů PO.

Vklad a prodej podniku z pohledu DPH

Ve smyslu ustanovení § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty není prodej či vklad podniku nebo jeho části není považován za dodání zboží, převod nemovitostí nebo poskytnutí služby. Transakce vkladu a prodeje podniku nejsou tudíž předmětem DPH. Pro příjemce či nabyvatele podniku je důležité, zda je v okamžiku uskutečnění transakce registrovaným plátcem k DPH. V případě, že kupující či nabývající společnost s.r.o. není plátcem DPH a jde o osobu povinnou k dani se sídlem (místem) podnikání popř. provozovnou na území ČR, stává se plátcem DPH dnem pořízení či nabytí podniku. Společnost s.r.o.

by následně měla povinnost podat registrační přihlášku k DPH do 15 dnů ode dne nabytí či pořízení podniku.

Vklad a prodej podniku v kontextu daně z převodu nemovitostí

Rozdíl mezi vkladem a prodejem podniku nastává v souvislosti s nemovitostmi, které jsou součástí převáděného podniku. Tuto problematiku řeší zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Při prodeji podniku dochází také k úplatnému převodu vlastnického práva k nemovitostem. Tento převod je dle ustanovení zákona (§ 9 odst. 1) předmětem daně z převodu nemovitostí. Poplatníkem této daně je prodávající, kupující v této souvislosti vystupuje v pozici ručitele. Poplatník je povinen vypočítat daň jako součin základu daně (výše ceny platná v den nabytí nemovitosti) a jednotné sazby daně ve výši 3 %. Daňově přiznání je poplatník povinen podat nejpozději do konce třetího měsíce následující po měsíci, ve kterém byl proveden zápis změny vlastnického práva do katastru nemovitostí. Při vkladu podniku nedochází k převodu vlastnického práva za úplatu. Vklad nemovitosti se však také považuje z hlediska této daně za úplatný převod. Dle § 20 odst. 6 písm. e) je vklad vložený do základního kapitálu společnosti s.r.o. od této daně osvobozen pokud je splněna podmínka, že do pěti let od vložení vkladu nezanikne účast společníka této společnosti, s výjimkou případu úmrtí společníka, a nemovitost mu bude vrácena. Toto osvobození se vztahuje pouze k částce, která se započítává na vklad společníka. I když je tento způsob převodu nemovitostí od daně osvobozen, vkladatel musí podat přiznání k dani z převodu nemovitostí s tím, že k odvodu nedochází. Z tohoto pohledu je dle výše uvedených skutečností výhodnější variantou vklad podniku.

4.3 Shrnutí závěrů a doporučení

Podnikatel Roman Kotráš se rozhodl, že převede svoje podnikání pod „křídla“ obchodní společnosti s ručením omezeným. Základními příčinami tohoto rozhodnutí byly vysoké zákonné platby, které je podnikatel jako OSVČ povinen platit, nižší možnosti daňové optimalizace a slabší úvěrové možnosti. K založení společnosti využil produkt ready-made společnost, která po zápise změny údajů do obchodního rejstříku nese název Kamenictví Kotráš s.r.o. Navazuje tak na známé a dobré jméno firmy OSVČ Roman Kotráš – Zpracování kamene. Změnu v podnikání se OSVČ rozhodl provést na dvou úrovních. První z nich byl

částečný převod podnikatelských aktivit na společnost s.r.o., druhá je převod celé firmy OSVČ.

OSVČ Roman Kotráš zvolil variantu vkladu části obchodního majetku do společnost Kamenictví Kotráš s.r.o. Důvodem volby této možnosti byla protihodnota za převáděné majetkové složky. V případě prodeje tohoto majetku by musela společnost s.r.o. disponovat určitým množstvím finančních prostředků, aby bylo možné nakoupený majetek uhradit. V začátcích podnikatelské činnosti společnost s.r.o. těmito prostředky nedisponovala. Existuje však možnost prodloužení splatnosti faktury vystavené z titulu prodeje majetku či využití splátkového kalendáře. Vzhledem k okolnostem, že OSVČ v nejbližší době hodlá svoji podnikatelskou činnost ukončit a vykonávat ji pouze formou své obchodní společnosti, nepřipadají tyto nabízené smluvní podmínky v úvahu. Výběrem varianty vkladu aktiv do společnosti s.r.o. vznikla OSVČ také úspora na dani z příjmů FO ve výši 46 290 Kč. O tuto částku by byla daňová povinnost OSVČ vyšší, pokud by byla zvolena varianta prodeje vybraného majetku. Z pohledu autora byla volba varianty vkladu části obchodního majetku správná.

I když podnikatel nadále vykonává činnost jako OSVČ, je jeho blízkým cílem tento způsob podnikání ukončit. Existují dvě varianty, jak lze hromadně převést firmu OSVČ pod hlavičku společnosti s.r.o. Těmito způsoby je vklad a prodej podniku, přičemž jde o dvě odlišné transakce s podnikem, kde každá má své výhody a nevýhody. Záleží však na skutečnostech v okamžiku rozhodování o volbě varianty přechodu. Pokud by byla zvolena varianta prodeje podniku, OSVČ by měla ve své evidenci vedenou pohledávku z titulu prodaného podniku do doby její plné úhrady. Vzhledem především k vysoké kupní ceně podniku je pravděpodobné, že společnost s.r.o. by tento závazek nebyla schopna splatit jednorázově a nejspíše ani během jednoho zdaňovacího období. Činnost OSVČ by tedy musela být nadále zachována. Cílem však je činnost OSVČ ukončit. Doporučení autora této práce je jednoznačně volba varianty vkladu podniku, jako transakci vedoucí k ukončení podnikání jako OSVČ.

5 Závěr

V oblasti podnikání se vyskytují v podstatě pouze dva způsoby, kterými lze podnikatelskou činnost vykonávat. Stát se individuálním podnikatelem a podnikat tedy jako osoba samostatně výdělečně činná, nebo využít k podnikání osobu právnickou. Pokud si podnikatelé zvolí variantu podnikání fyzické osoby, mohou za určitou dobu zjistit, že jejich volba této varianty podnikání není stále tou nejvýhodnější. Tato diplomová práce se zaměřuje především na proces transformace z podnikající fyzické osoby na osobu právnickou, konkrétně tedy na kapitálovou společnost s ručením omezeným. Obsah práce je strukturován tak, aby teoretická kritéria a poznatky, jež jsou součástí první části diplomové práce, mohly být využity v následujících jednotlivých kapitolách.

Teoretický rozbor podal přehledný výklad o obou zmiňovaných formách podnikání, které jsou předmětem této práce, a komplexní náhled do problematiky změny právní formy podnikání. V úvodu teoretické části bylo srovnáno podnikání osoby samostatně výdělečně činné se společností s.r.o., následovalo poukázání na význam stávajícího obchodního zákoníku s konfrontací zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech platného od 1. 1. 2013. Dále byl v teoretické části rozveden základní zákonný postup založení společnosti s.r.o. a byla zde nastíněna problematika vkladů do společnosti s.r.o. Nemalou pozornost si zasloužila problematika ready-made společností, jejíž využití je součástí následující praktické části práce.

Cílem práce bylo analyzovat a vyhodnotit přechod osoby samostatně výdělečně činné na společnost s ručením omezeným dle podmínek platných na území České republiky. Aby bylo možné srovnávat a hodnotit, byly v úvodu prakticky – aplikační části uvedeny všechny možné postupy, jak lze převod podnikání uskutečnit. Tyto možnosti byly následně aplikovány s konkrétními vstupními daty podnikatele Romana Kotráše. Právě firma tohoto individuálního podnikatele byla předmětem zpracované diplomové práce. Aplikační část byla rozdělena do dvou úrovní. První z nich tvořil postupný přechod části obchodního majetku podnikatele do pořízené ready-made společnosti formou jeho vkladu a prodeje. Podnikatel zvolil variantu vkladu části obchodního majetku. Dle srovnání obou variant a názoru autora práce bylo toto rozhodnutí správné. Nejdůležitějším aspektem, který zde rozhodl pro variantu vkladu, byla z pohledu společnosti s.r.o. bezplatné nabytí majetku v době, kdy jako nabyvatel majetku nedisponovala finančními prostředky.

Vzhledem ke skutečnosti, že podnikatel plánuje ukončit podnikatelskou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná, byla v aplikační části zpracována také druhá úroveň přechodu, a to vkladem i prodejem celého podniku. Na základě analýz, hodnocení a srovnávání především z hlediska daní z příjmů fyzických i právnických osoba, daně z přidané hodnoty či daně z převodu nemovitostí, byly obě varianty vyhodnoceny. Doporučení autora práce zní: *„V případě, že společnost Kamenictví Kotráš s.r.o. nebude mít v okamžiku, ke kterému hodlá podnikatel svoji firmu převést, dostatek finančních prostředků, nebude varianta prodeje podniku reálná.“* Toto stanovisko však vychází pouze z podnikatelova plánu v nejbližší možné době ukončit podnikatelskou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná.

Seznam použité literatury

Knihy a publikace

- [1] FIŠEROVÁ, E. a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2009*. 7. vyd. Praha: ANAG, 2009. 455 s. ISBN 978-80-7263-522-1.
- [2] HAKALOVÁ, Jana a Yveta PŠENKOVÁ. *Daňová evidence podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2006. 102 s. ISBN 80-248-1064-6.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum: Účetnictví podnikatelů 2009*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 634 s. ISBN 978-80-7357-419-2.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2009. 205 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [5] MIRČEVSKÁ, D. *Kapitálové společnosti – daně, účetnictví, právo*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 208 s. ISBN 978-80-247-3000-4.
- [6] PILAŘOVÁ, I. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 2010. 168 s. ISBN 978-80-7357-587-8.
- [7] RYLOVÁ, Z. a kol. *Daňové zákony 2012 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a. s., 2012. 256 s. ISBN 978-80-251-3794-9.
- [8] SVATOŠOVÁ, Jana a Jana TRÁVNÍČKOVÁ. *Účtová osnova, České účetní standardy 2012*. 1. vyd. Praha: ANAG, 2012. 368 s. ISBN 978-80-7263-729-4.
- [9] ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 256 s. ISBN 978-80-247-4018-8.
- [10] VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 216 s. ISBN 978-247-3426-2.
- [11] VYCHOPENĚ, J. *Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2008. 160 s. ISBN 978-80-7357-401-7.

Zákony a další předpisy

- [12] České účetní standardy pro podnikatele č. 005 – Opravné položky. Dostupné také z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/005.aspx>.

- [13] České účetní standardy pro podnikatele č. 006 – Kurzové rozdíly. Dostupné také z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/006.aspx>.
- [14] České účetní standardy pro podnikatele č. 012 – Změny vlastního kapitálu. Dostupné také z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/012.aspx>.
- [15] Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dostupná také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>.
- [16] Zákon č. 155 ze dne 30. června 1995 o důchodovém pojištění. Dostupný také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1995-155>.
- [17] Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty. Dostupný také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>.
- [18] Zákon č. 357 ze dne 5. května 1992 o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Dostupný také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-357>.
- [19] Zákon č. 40 ze dne 26. února 1964 občanský zákoník. Dostupný také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1964-40>.
- [20] Zákon č. 455 ze dne 2. října 1991 o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). Dostupný také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-455>.
- [21] Zákon č. 48 ze dne 7. března 1997 o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů. Dostupný také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1997-48>.
- [22] Zákon č. 513 ze dne 5. listopadu 1991 obchodní zákoník. Dostupný také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-513>.
- [23] Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. Dostupný také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>.
- [24] Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. Dostupný také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>.

- [25] Zákon č. 90 ze dne 25. ledna 2012 o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). Dostupný také z: <<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-90>>.

Internetové zdroje

- [26] Informace o ready made společnostech. Profispolečnosti. 2013. [cit. 2013-01-17]. Dostupné z WWW:<<http://www.profispolecnosti.cz/sluzby/ready-made>>.
- [27] Jak založit společnost s ručením omezeným. Ipodnikatel, 2012. [cit. 2012-03-28]. Dostupné z WWW: <<http://www.ipodnikatel.cz/Zalozeni-obchodni-spolecnosti/jak-zalozit-spolecnost-s-rucenim-omezenym.html>>.
- [28] Novela obchodního zákoníku 2013 – změny pro s.r.o. TrimmTax, 2011. [cit. 2012-02-20]. Dostupné z WWW:<<http://www.trimmtax.cz/news/novela-obchodniho-zakoniku-2013-zmeny-pro-s-r-o-/>>.
- [29] Nový zákon je na stole. Podnikatel.cz, 2011. [cit. 2012-02-18]. Dostupné z WWW:<<http://www.podnikatel.cz/clanky/novy-zakon-o-obchodnich-korporacich/>>.
- [30] Ohlášení živnosti pro právnickou osobu. Bussiness.center.cz, 2012. [cit. 2012-10-19]. Dostupné z WWW:<<http://business.center.cz/business/sablony/s51-ohlaseni-zivnosti-pravnicka-osoba.aspx>>.
- [31] Plánujete začít podnikat? Výhody a nevýhody ready-made společností. Podnikatel.cz, 2012. [cit. 2013-01-19]. Dostupné z WWW:<<http://www.podnikatel.cz/clanky/planujete-zacit-podnikat-ctete-vyhody-a-nevyhody-ready-made-spolecnosti/>>.
- [32] Přejít z OSVČ na právnickou osobu. Profispolečnosti, 2012. [cit. 2012-04-16]. Dostupné z WWW: <<http://www.profispolecnosti.cz/rady-zkusenosti/69-prechod-z-osvc-na-pravnickou-osobu>>.
- [33] Působnost občanského a obchodního zákoníku ve smluvních vztazích. Ipodnikatel, 2011. [cit. 2012-01-16]. Dostupné z WWW:<<http://www.ipodnikatel.cz/Obchodni-smlouvy/pusobnost-obcanskeho-a-obchodniho-zakoniku-ve-smluvnich-vztazich.html>>.
- [34] Ready made společnosti s.r.o. ReadyMade Společnosti, 2012. [cit. 2013-01-17]. Dostupné z WWW: <<http://readymadespolecnosti.com/>>.

- [35] Společnost s ručením omezeným. Bussines.center.cz, 2012. [cit. 2012-10-18]. Dostupné z WWW:<<http://business.center.cz/business/pravo/formypodn/sro/zalozeni.aspx>>.
- [36] Účtování zřizovacích výdajů. Účtování.net, 2011. [cit. 2012-10-11]. Dostupné z WWW:<<http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Uctovani-zrizovacich-vydaju&idc=58>>.
- [37] Základní kapitál s.r.o. E-SRO.cz, 2012. [cit. 2012-06-29]. Dostupné z WWW:<<http://www.e-sro.cz/zakladni-kapital-spolecnosti.htm>>.
- [38] Způsoby přechodu fyzické osoby na s.r.o. Daňáři online, 2010. [cit. 2012-11-14]. Dostupné z WWW:<<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d27075v35440-zpusoby-prechodu-fyzicke-osoby-na-s-r-o/>>.
- [39] Zvýšení základního kapitálu ve společnosti s ručením omezeným. eAdvokacie.cz, 2005. [cit. 2013-03-02]. Dostupné z WWW:<<http://www.e-advokacie.cz/cz/clanky/obchodni-pravo/zvyseni-zakladniho-kapitalu-ve-spolecnosti-s-rucenim-omezenym.html>>.

Ostatní zdroje

- [40] MARŠÁLEK, M. *Tvorba a čerpání rezerv u podnikatelských subjektů*. Ostrava, 2011. 80 s. Bakalářská práce na Ekonomické fakultě VŠB – TUO.

Seznam zkratek

a.s.	akciová společnost
ČÚS	České účetní standardy
DDHM	dlouhodobý drobný hmotný majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNHM	dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPPO	daň z příjmů právnických osob
e.s.	evropská společnost
FO	fyzická osoba
k.s.	komanditní společnost
mil.	milion
MO	měsíční odpis
ObchZ	obchodní zákoník
OR	obchodní rejstřík
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
OZ	občanský zákoník
PO	právnická osoba
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
SP	sociální pojištění
SZP	sociální a zdravotní pojištění
ÚJ	účetní jednotka
VC	vstupní cena
VH	výsledek hospodaření
v.o.s.	veřejná obchodní společnost
VZ	vyměřovací základ
ZD	základ daně
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty
ZDzP	zákon o daních z příjmů
ZK	základní kapitál
ZoOK	zákon o obchodních korporacích
ZP	znalecký posudek

Seznam tabulek a obrázků

Seznam tabulek

Tab. 2.1 – Otevření účetnictví a zaúčtování výdajů	22
Tab. 2.2 – Druhy nepeněžitých vkladů	30
Tab. 3.1 – Prvotní účetní operace společnosti Kamenictví Kotráš s.r.o.....	35
Tab. 3.2 – Předmět prodeje (vkladu) majetku OSVČ dle znaleckého ocenění (v Kč).....	36
Tab. 3.3 – Předmět prodeje (vkladu) majetku OSVČ dle účetního ocenění (v Kč).....	36
Tab. 3.4 – Účetní operace příjemce vkladu.....	40
Tab. 3.5 – Rozvaha společnosti po přijetí vkladů (v tis.Kč)	40
Tab. 3.6 – Splátkový kalendář (v Kč)	41
Tab. 3.7 – Účetní transakce spojené s pořízením majetku	42
Tab. 3.8 – Výňatek z rozvahy, část A.I. Základní kapitál	43
Tab. 3.9 – Dopad pořízeného majetku na rozvahu společnosti s.r.o. (v tis. Kč).....	43
Tab. 3.10 – Rozvaha OSVČ – Romana Kotráše před vkladem podniku (v tis.Kč)	45
Tab. 3.11 – Rozvaha OSVČ – Romana Kotráše po vkladu podniku (v tis.Kč)	47
Tab. 3.12 – Účetní operace související s přijatým vkladem podniku (v tis.Kč)	49
Tab. 3.13 – Vyjádření oceňovacího rozdílu (v tis.Kč)	50
Tab. 3.14 – Rozvaha společnost s.r.o. po přijetí vkládaného podniku (v tis. Kč).....	51
Tab. 3.15 – Výpočet ziskovosti prodeje podniku FO (v tis.Kč).....	53
Tab. 3.16 – Rozvaha OSVČ po uskutečnění transakce prodeje podniku (v tis. Kč).....	53
Tab. 3.17 – Vznik rozdílu z ocenění přijatého podniku (v tis. Kč).....	54
Tab. 3.18 – Účetní operace měsíčního odpisu oceňovacího rozdílu (v Kč).....	54
Tab. 3.19 – Účetní operace společnosti související s pořízením podniku (v tis.Kč)	54
Tab. 3.20 – Rozvaha společnosti s.r.o. po koupi podniku (v tis. Kč)	55
Tab. 4.1 – Výpočet daně z příjmů OSVČ u jednotlivých řešení (v Kč).....	59
Tab. 4.2 – Rozdílný pohled na vklad a prodej podniku obecně	62

Seznam obrázků

Obr. 2.1 – Odpis zřizovacích výdajů.....	21
Obr. 2.2 – Zahajovací rozvaha společnosti s.r.o. (více zakladatelů).....	26
Obr. 2.3 – Otevření účetnictví pomocí počátečního účtu rozvázného	26
Obr. 3.1 – Zahajovací rozvaha a otevření účetnictví Kamenictví Kotráš s.r.o.	35
Obr. 3.2 – Možnosti přechodu z podnikání OSVČ na PO	35

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 23. dubna 2013

.....
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Účtový rozvrh pro podnikatele 2013

Příloha č. 2 – Ohlášení živnosti

Příloha č. 3 – Prohlášení správce vkladů

Příloha č. 4 – Nepeněžitě vklady zakladatelů

Příloha č. 5 – Historie firmy Roman Kotráš – Zpracování kamene